Die Steueramnestie in Bund und Kantonen

unter besonderer Berücksichtigung
des Bundesratsbeschlusses

über

die Steueramnestie bei Einführung
der Verrechnungssteuer

vom 31. Oktober 1944.

DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines
Doktors beider Rechte, vorgelegt
der hohen Juristischen Fakultät
der Universität Freiburg in der
Schweiz

von

Jakob Gubler
lic. jur.
von
Lostorf (Solothurn)

Vereinsdruckerei Laufen AG.
1948

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41538116_0015

Die Steueramnestie in Bund und Kantonen

unter besonderer Berücksichtigung
des Bundesratsbeschlusses

über

die Steueramnestie bei Einführung
der Verrechnungssteuer

vom 31. Oktober 1944.

DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines
Doktors beider Rechte, vorgelegt
der hohen Juristischen Fakultät
der Universität Freiburg in der
Schweiz

von

Jakob Gubler

lic. jur.

von

Lostorf (Solothurn)

Genehmigt von der juristischen Fakultät am 14. März 1947
auf Antrag von Herrn Prof. Dr. W. Oswald (erster Referent)
und Herrn Prof. Dr. A. Favre (zweiter Referent).

Mit der Annahme einer Dissertation beabsichtigt die juristische Fakultät der Universität Freiburg nicht, zu den darin enthaltenen wissenschaftlichen Meinungen Stellung zu nehmen (Fakultätsbeschluss vom 1. Juli 1916).

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen lieben Eltern
in Dankbarkeit

Inhaltsübersicht

Seite

I. Inhaltsübersicht VII

II. Quellenverzeichnis der Steueramnestieerlasse XII

III. Literaturverzeichnis XV

IV. Abkürzungen XX

EINLEITUNG

§ 1. Geschichte und Quellen der Steueramnestie 1

1. Geschichtliches zur Steueramnestie 1

2. Die Steueramnestie im Bunde 3

3. Die Steueramnestie in den Kantonen 5

ERSTES KAPITEL

Die Amnestie im allgemeinen

§ 2. Begriff und Rechtfertigung der Amnestie 7

1. Der Begriff der Amnestie im allgemeinen 7

a) Begnadigung im eigentlichen Sinn 8

b) Abolition 8

c) Amnestie 8

2. Die Rechtfertigung der Amnestie im allgemeinen . . 12

§ 3. Rechtliche Natur der Amnestie 13

1. Die rechtliche Natur im allgemeinen 13

2. Die Amnestie und die Art der staatlichen Tätigkeit . 15

3. Die Amnestie, ein Gesetz im formellen Sinn . . . 18

ZWEITES KAPITEL

Die allgemeinen Grundlagen der Steueramnestie

§ 4. Begriff der Steueramnestie 20

1. Allgemeines 20

2. Die Abgrenzung der Steueramnestie von der Amnestie im allgemeinen 21

3. Die Schlussfolgerung — Definition 25

§ 5. Umfang der Steuerhinterziehung — Zweck und Mittel der Steueramnestie 26

1. Der Umfang der Steuerhinterziehung 26

2. Der Zweck der Steueramnestie 30

3. Die Mittel zur Erreichung des Zweckes der Steueramnestie 35

Seite

§ 6. Rechtliche Natur und systematische Stellung der Steueramnestie im Rechtssystem 38
1. Die rechtliche Natur der Steueramnestie 38
2. Die Steueramnestie, ein Gesetzgebungsakt 40
3. Die Steueramnestie, ein subjektives öffentliches Recht . 42
4. Die rechtliche Stellung der Steueramnestie im Rechtssystem 45

§ 7. Abgrenzungen zwischen der Steueramnestie und verwandten Rechtserscheinungen 47
1. Einteilung und praktische Bedeutung 47
2. Abgrenzung der Steueramnestie von ähnlichen Strafaufhebungsgründen 50
a) Steueramnestie und Rehabilitation 50
b) Steueramnestie und Begnadigung 51
c) Steueramnestie und Rücktritt vom Versuch . . 51
d) Steueramnestie und tätige Reue 52
e) Steueramnestie und Selbstanzeige 53
3. Abgrenzung der Steueramnestie vom Steuererlass . . 56

DRITTES KAPITEL

§ 8. Subjekte der Steueramnestie 59
1. Der Amnestieverpflichtete 59
2. Der Amnestieberechtigte 62
a) Der bisher ungenügend versteuernde Steuerpflichtige 63
b) Der bisher nicht versteuernde Steuerpflichtige . . 64
c) Der bisher richtig, früher jedoch nicht oder unrichtig versteuernde Steuerpflichtige 65
d) Der beschränkt Steuerpflichtige 66
e) Der früher Steuerpflichtige 67
3. Die Amnestieberechtigung bei der Steuersubstitution und der Steuersukzession 68
a) Der Substitut 68
b) Der Sukzessor 69
4. Besonderheiten beim Amnestiebeschluss 71

VIERTES KAPITEL

Die objektiven Voraussetzungen der Steueramnestie 73
§ 9. Richtiger Inhalt der Amnestieerklärung 73
1. Die gesetzliche Regelung 74
a) Richtige Angabe von Mehreinkommen u. Mehrvermögen 74

Seite

b) Richtige Angabe von Einkommen und Vermögen . 75
c) Verschiedener Inhalt 75

2. Die Erfordernisse des richtigen Inhalts im allgemeinen . 76
3. Die Vollständigkeit und Genauigkeit des Einkommens und Vermögens 78
a) Begriff 78
b) Vollständige und genaue Angabe des Einkommens . 79
c) Vollständige und genaue Angabe des Vermögens . 83
4. Die richtige Bewertung des Einkommens und Vermögens 85
a) Bemessungsfaktoren 85
b) Anerkennung unrichtiger Bewertung 88
5. Die Ausnahmen vom Erfordernis des richtigen Inhalts . 89
a) Unmöglichkeit 89
b) Exkulpation 90
6. Besonderheit beim Amnestiebeschluss 91

§ 10. Zeitpunkt und Freiwilligkeit der Amnestieerklärung . . 92

1. Die gesetzliche Regelung 92
a) Erlasse ohne Vorbehalt 93
b) Erlasse mit Vorbehalt 93
2. Die Amnestiefrist 93
a) Einhaltung der Amnestiefrist 93
b) Einreichung der Amnestieerklärung vor Beginn des Fristenlaufes 96
c) Einreichung der Amnestieerklärung nach Ablauf der Amnestiefrist — Verlängerung 98
3. Die Freiwilligkeit der Amnestieerklärung 100
a) Freiwilligkeit im Sinne der Amnestieerlasse . . . 100
b) Freiwilligkeit u. Beginn des Hinterziehungsverfahrens 102
c) Freiwilligkeit und Begriff der Steueramnestie . . 105
4. Die ausserordentlichen Fristen bei Steuerreformen der Kantone 106

§ 11. Form und weitere Voraussetzungen der Amnestieerklärung 107

1. Die Form der Amnestieerklärung 107
a) Formen der verschiedenen Amnestieerlasse . . . 107
b) Rechtliche Bedeutung der Form 109
2. Die zur Abgabe der Amnestieerklärung berechtigten Personen 110
3. Die Abgabe der Amnestieerklärung an die zuständigen Behörden 112

Seite

FÜNFTES KAPITEL

§ 12. Ueberprüfung der Amnestieerklärung und Eintritt der Amnestiewirkungen 113

1. Die Ueberprüfung der Amnestieerklärung 113
   a) Art der Ueberprüfung 113
   b) Objekt und Ergebnis der Ueberprüfung 115
   c) Zeitpunkt der Ueberprüfung 116
2. Der Eintritt der Amnestiewirkungen 118
   a) Die Amnestiewirkung bei Erfüllung der Voraussetzungen 118
   b) Die Amnestiewirkung bei Nichteintritt der Voraussetzungen 120

SECHSTES KAPITEL

Die Wirkungen der Steueramnestie

§ 13. Wirkungen der Steueramnestie im allgemeinen . . . 124

1. Die Befreiung von den Folgen der Nichterfüllung der Steuerrechtspflichten 124
2. Die Befreiung von Steuerstrafen 125
   a) Begriff und gesetzliche Regelung 125
   b) Befreiung von Geldstrafen 123
   c) Befreiung von sonstigen Strafen 129
3. Die Befreiung von Steuernachforderungen 130
   a) Begriff 130
   b) Abgrenzung der Steuernachforderung von der ordentlichen Steuerforderung 132

§ 14. Wirkungen der Steueramnestie im einzelnen 135

1. Der persönliche Umfang der Amnestiewirkung . . . 135
   a) Die Amnestieberechtigten 135
   b) Drittpersonen 137
2. Der sachliche Umfang der Amnestiewirkung . . . 139
   a) Problemstellung 139
   b) Steuergruppe und Steuerarten 142
   c) Ausnahmen von der Vollamnestie 147
3. Der zeitliche Umfang der Amnestiewirkung 148
   a) Bei Steuerstrafen 149
   b) Bei Steuernachforderungen 150
4. Die Steueramnestie u. die ordentlichen Steuerforderungen 151

Seite

§ 15. Internationale und interkantonale Amnestiewirkungen . 153

1. Die bundesrechtliche Steueramnestie 153
a) Wirkungen gegenüber ausländischen Staaten . . . 153
b) Wirkungen gegenüber den Kantonen 156
2. Die kantonale Steueramnestie 157
a) Wirkungen gegenüber ausländischen Staaten . . . 157
b) Wirkungen gegenüber dem Bund 158
c) Wirkungen gegenüber den andern Kantonen . . . 162

SIEBTES KAPITEL

§ 16. Rechtsschutzmittel bei der kantonalen und der eidgenössischen Steueramnestie 165

1. Die Rechtsschutzmittel bei kantonaler Steueramnestie . 166
a) Verwaltungsrechtsschutz 167
b) Strafrechtsschutz 170
c) Staatsrechtsschutz 171
2. Die Rechtsschutzmittel bei eidgen. Steueramnestie . . 172
a) Allgemein 172
b) Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde 175
c) Die Verwaltungsklage 177

Ausblick 181

Quellenverzeichnis der Steueramnestieerlasse

A. Eidgenössisches Quellenverzeichnis.

Bundesratsbeschluss betr. die Beschränkung der Verwendung des für die eidgenössische Krisenabgabe vorgesehenen Lohnausweises vom 12. Dezember 1936.

Bundesratsbeschluss über die Erhebung der eidgenössischen Krisenabgabe im Jahre 1938 vom 3. Dezember 1937.

Bundesratsbeschluss betr. die Amnestie auf dem Gebiete der eidgenössischen Krisenabgabe in den Jahren 1939 bis 1941 vom 18. April 1939.

Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers vom 19. Juli 1940. — Art. 3.

Bundesratsbeschluss betr. die Abänderung von Art. 3 des Bundesratsbeschlusses vom 19. Juli 1940 über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers (Steueramnestie), vom 16. September 1940.

Bundesratsbeschluss über die Auswirkung kantonaler Amnestien auf dem Gebiete des Wehropfers und der eidgenössischen Wehrsteuer vom 28. April 1944.

Bundesratsbeschluss über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944.

B. Kantonales Quellenverzeichnis.

(Es sind nur jene Steuererlasse zitiert, die eine Amnestiebestimmung enthalten.)

Baselland	Gesetz über die Staatssteuern und Handänderungsgebühren vom 20. August 1928. — § 52. Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 2. Dezember 1929. — § 26.
Bern 1935	Gesetz über die Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichtes im Staatshaushalt vom 30. Juni 1935. — Art. 12. Beschluss des Regierungsrates betr. Selbstanzeige in Steuerverschlagnisfällen und Amnestie vom 12. Juli 1935.
Bern 1939	Gesetz über den weitern Bezug der kantonalen Krisenabgabe und die Gewährung einer Steueramnestie vom 4. Juni 1939. — Art. 10. Verordnung über die Steueramnestie vom 9. Juni 1939.

Freiburg	Loi du 24 novembre 1919 sur l'impôt. — Art. 65.
Genf 1924	Loi modifiant la loi sur les contributions publiques du 24 mars 1923, du 24 décembre 1924.
1938	Loi décrétant une amnistie fiscale du 18 juin 1938. Règlement d'application de la loi du 18 juin 1938 décrétant une amnistie fiscael, du 23 juillet 1938.
Glarus	Gesetz über das Steuerwesen des Kantons Glarus vom 6. Mai 1934. — § 134.
Graubünden 1918	Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 23. Juni 1918. — Art. 70.
1933	Vorlage betr. Revision des kantonalen Steuergesetzes vom 10. Juli 1933. — Art. 68.
Luzern 1922	Steuergesetz vom 22. September 1922. — § 105.
1940	Gesetz über Abänderung des Steuergesetzes vom 22. September 1922 / 30. Nov. 1927, vom 30. Januar 1940. — § 2. Verordnung über die Durchführung einer Steueramnestie vom 28. März 1940.
1945	Beschluss über die Anwendung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie auf die kantonalen Steuern vom 8. März 1945.
Neuenburg	Loi concernant les mesures destinées à améliorer la situation financière de l'Etat du 9 février 1935. — Art. 85.
Schwyz	Steuergesetz vom 23. August 1946. — § 76.
Solothurn	Gesetz betr. die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 24. Juli 1939. — § 112.
St. Gallen 1939	Gesetz über die Steueramnestie vom 30. November 1939. Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steueramnestie vom 3. Januar 1940.
1944	Gesetz über die Staats und Gemeindesteuern vom 17. April 1944. — Art. 173. Verordnung über die Steueramnestie vom 26. Mai 1944.
Thurgau	Gesetz über das Steuerwesen vom 23. Mai 1933. — § 108. Vollziehungsverordnung zum Gesetz über das Steuerwesen vom 23. Oktober 1935. — § 113.
Waadt	Loi du 7 décembre 1936 a) modifiant ... b) instituant une amnistie fiscal pour 1937. — Art. 3.

Wallis	1921	Décret du 15 janvier 1921 modifiant la loi des finances du 10 novembre 1903, la loi sur le contrôle de l'impôt mobilier du 19 mai 1899 et abrogeant la loi sur la défalcation des dettes du 24 novembre 1900. — Art 16.
	1936	Réglement concernant la procédure de taxation et la perception des impôts cantonaux du 7 février 1936. — Art. 40.
	1938	Arrêté du 23 février 1938 étendant l'amnistie fiscale fédral aux impôts cantonaux et communaux.
Zürich	1917	Gesetz betr. die direkten Steuern vom 25. November 1917. — § 87.
	1936	Gesetz über die Ergänzung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 25. November 1917 mit den seitherigen Aenderungen (Steueramnestie), vom 26. April 1936. Publikation der Finanzdirektion vom 20. Mai 1936. Wegleitung der Finanzdirektion für die Behandlung der Amnestiebegehren der Steuerpflichtigen vom 16. Juni 1936. (Vgl. dazu auch Zentralbl. 37 505.)
Zug		Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946. — § 152.

Literaturverzeichnis

	Zitierweise:
Aeberli Ed., Die eidgenössische Steuer-Amnestie 1945, Bern 1944.	
Allfeld Ph., Lehrbuch des deutschen Strafrechts, Allgemeiner Teil, Leipzig 1934	**Allfeld,** Lehrbuch.
Amgwerd K., Die eidgenössische Verrechnungssteuer / Die Steueramnestie, Zürich 1945.	
Berner A., Lehrbuch des Deutschen Strafrechtes, 18. A., Leipzig 1898.	**Berner,** Strafrecht.
Binding K., Handbuch des Strafrechts, 1. Band, Leipzig 1885.	
Blumenstein Ernst, Schweizerisches Steuerrecht, 1. und 2. Halbband, Tübingen 1926.	**Blumenstein,** Steuerrecht.
— System des Steuerrechts, 1. Bd., Zürich 1945.	**Blumenstein,** System.
— Die Auswirkungen der Steueramnestie im kantonalen Steuerrecht, Archiv 9 209 ff.	**Blumenstein,** Amnestie.
— Der Steuererlass, Archiv 3 145 ff.	**Blumenstein,** Steuererlass.
Blumenstein Irene, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1943.	**Blumenstein,** Wehrsteuer.
Bluntschli J., Deutsches Staatswörterbuch, 1. Bd., Stuttgart und Leipzig 1857.	
Bosshard O., Treu und Glauben im Steuerrecht, Archiv 13 49 ff. und 97 ff.	**Bosshardt,** Treu und Glauben.
Brunner W., Die Begnadigung nach eidgenössischem Recht und dem Entwurf eines schweizerischen Strafgesetzbuches, Diss. Zürich 1923.	**Brunner,** Begnadigung.
Bühler O., Die subjektiven öffentlichen Rechte u. ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtssprechung, Berlin 1914.	**Bühler,** Die subjektiven öffentlichen Rechte.
Burckhardt W., Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung, 3. A., Bern 1931.	**Burckhardt,** Komm.

Clerc/Steck, Grundzüge des schweizerischen Strafrechts, Allgemeiner Teil, Basel 1943.	**Clerc/Steck,** Strafrecht.
Dalloz, Nouveau dictionnaire pratique de droit par R. Savatier, tome premier, Paris 1933.	
Elsas H., Ueber das Begnadigungsrecht, Diss. Mannheim 1888.	
Fleiner F., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Tübingen 1923.	**Fleiner,** Bundesstaatsrecht
— Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. A., Tübingen 1928.	**Fleiner,** Institutionen.
Flückiger P., Bernisches Steuerrecht, Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- u. Gemeindesteuern, Textausgabe mit Verweisungen, Anmerkungen u. Sachregister, Bern 1944.	**Flückiger,** Bern. Steuerrecht.
Giacometti Z., Das Staatsrecht der schweizerischen Kantone, Zürich 1941.	**Giacometti,** Staatsrecht der Kantone.
— Die Verfassungsgerichtsbarkeit des schweizerischen Bundesgerichtes, Zürich 1933.	**Giacometti,** Verfassungsgerichtsbarkeit.
Hafter E., Lehrbuch des Schweizerischen Strafrechts, Allgemeiner Teil, Berlin 1926.	**Hafter,** Lehrb. Allg. Teil.
— Amnestie, Eine Abhandlung in der Festgabe für Emil Zürcher zu seinem 70. Geburtstag, Bern 1920.	**Hafter,** Amnestie.
Heimberger J., Das landesherrliche Abolitionsrecht, Leipzig 1901.	
Heinze, «Wegfall der Strafe» in Holtzendorffs Handbuch des deutschen Strafrechts, 2. Band, Berlin 1871.	**Heinze,** Strafrecht.
Henggeler J., Das zürcherische Steueramnestiegesetz vom 26. April 1936, Zentralbl. 37 385 ff.	**Henggeler,** Steueramnestiegesetz.
— Die neue Steueramnestie des Bundes, SJZ 41 17 ff.	**Henggeler,** Steueramnestie
— Die eidgenössische Steuerreform vom 31. Okt. 1944 SchwAG 17 119 ff.	**Henggeler,** Steuerreform.
Hensel A., Steuerrecht, 3. A., Berlin 1933.	**Hensel,** Steuerrecht.

Herold H., Steuerschuld und Amnestie, Steuer u. Wirtschaft 1. Band, Basel 1945. — **Herold,** Amnestie.

Herrnritt R. H., Grundlehren des Verwaltungsrechts, Tübingen 1926. — **Herrnritt,** Verwaltungsrecht.

von Holtzendorff F., Enzyklopädie der Rechtswissenschaften, 6. A., 2. Band, Leipzig, Berlin 1904. — **Holtzendorf,** Enzyklopädie.

Jellinek W., Verwaltungsrecht, Berlin 1928.
— Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmässigkeitserwägungen, Tübingen 1913.

Juliusberger F., Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren, 1. Band, Steuerstrafrecht, 2. A., Berlin 1923. — **Juliusberger,** Steuerstrafrecht.

Kaufmann J., Die neue eidgenössische Steueramnestie, Zentralbl. 46 2 ff. — **Kaufmann,** Steueramnestie.

Kirchhofer E., Die Verwaltungsrechtspflege beim Bundesgericht, ZSR 49 1 ff. — **Kirchhofer,** Verwaltungsrechtspflege.

Laband P., Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, 4 Bände, 5. A., Tübingen 1911/14. — **Laband,** Staatsrecht.

— Das Gnadenrecht in Finanzsachen nach preussischem Recht, Archiv für öffentliches Recht 7 169 ff.

Lampert U., Das schweizerische Bundesstaatsrecht, Zürich 1918.

Lion/Hartenstein, Steuer- und Devisen-Notrecht, Berlin 1932.

Lippert G., Handbuch des internationalen Finanzrechtes, 2. A., Wien 1928. — **Lippert,** Internat. Finanzrecht.

von Liszt F., Lehrbuch des deutschen Strafrechts, 24. A., Berlin und Leipzig 1922. — **von Liszt,** Deutsches Strafrecht.

Loeb D., Das Begnadigungsrecht, Diss. Worms 1881. — **Loeb,** Begnadigungsrecht.

Mayer M. E., Allgemeiner Teil des deutschen Strafrechts, Lehrbuch, Heidelberg 1915. — **Mayer,** Strafrecht.

Mayer O., Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Band, 3. A., München und Leipzig 1924.

Mezger Ed., Strafrecht, Ein Lehrbuch, 2. A., München und Leipzig 1933.

Oswald W., Der Rechtsschutz in Steuerachen nach aargauischem Recht unter besonderer Berücksichtigung der Judikatur des Obergerichtes, Diss. Freiburg (Schweiz) 1932. **Oswald,** Rechtsschutz.

— Die Steuerveranlagung, Aarau 1932. **Oswald,** Steuerveranlagung.

— Die Gewaltentrennung im Schweizerischen Staatsrecht, ZSR 62 403 a.

Thormann Ph./von Overbeck A., Das Schweizerische Strafgesetzbuch, 1., 2. und 3. Band, Zürich 1940/41/43.

Perret Ch., Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht, Archiv 9 321 ff. **Perret,** Amnestie.

— Kommentar zum neuen Wehropfer und zum Steueramnestebeschluss, Zürich 1945, Amnestiebeschluss kommentiert durch **M. Eulau**). **Perret,** Komm.

Perret/Grossheintz, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, 2. A., Zürich 1942.

Plochmann J., Das Begnadigungsrecht, Erlangen 1845. **Plochmann,** Begnadigungsrecht.

Richter M., Die Strafaufhebungsgründe mit besonderer Berücksichtigung des schweizerischen Entwurfes 1917, Diss. Freiburg (Schw.) 1920. **Richter,** Die Strafaufhebungsgründe.

Robert/Ehrensberger, Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, Bern 1932. **Robert/Ehrensberger,** Lexikon.

Rœder Dora, Die Steuervergehen des zürcherischen Gesetzes betr. die direkten Steuern vom 25. November 1917, Diss. Zürich 1917. **Roeder,** Steuervergehen.

Ruck E., Schweizerisches Staatsrecht 2. A., Zürich 1939. **Ruck,** Staatsrecht.

— Schweizerisches Verwaltungsrecht, 2 Bände, 2. A., Zürich 1939. **Ruck,** Verwaltungsrecht.

Rüegg H., Materielle Rechtskraft und Nach- und Strafsteuererhebung im zürcherischen Steuerrecht, Zentralbl. 34 357 ff. — **Rüegg,** Materielle Rechtskraft.

Schlegel E., Die Steuerveranlagung nach dem zürcherischen Gesetz betr. die direkten Steuern vom 25. Nov. 1917, Diss. Zürich 1919. — **Schlegel,** Steuerveranlagung.

Schollenberger J., Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Kommentar, Berlin 1905. — **Schollenberger,** Komm.

Stadlin P., Die neue Steueramnestie, SAZ 39 906 ff. — **Stadlin,** Steueramnestie.

Stammler R., Die Lehre vom richtigen Recht, Berlin 1902.

Stockar C., Das schweizerische Begnadigungsrecht, Zürich 1901 — **Stockar,** Begnadigungsrecht.

Stoos C., Zur Natur der Vermögensstrafen, Diss. Bern 1878. — **Stoos,** Vermögensstrafen.

Zimmerlin E., Aargauisches Steuerrecht, Aarau 1946.

Abkürzungen

AmnB	Bundesratsbeschluss über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944. (Im Kontext **Amnestiebeschluss** genannt.)
aOG	altes Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 22. März 1893 (u. seinen getroffenen späteren Aenderungen)
Archiv	Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bern.
AS	Eidgenössische Gesetzsammlung — Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen, Bern.
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern.
BG	Bundesgesetz.
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheide des schweizerischen Bundesgerichtes, Lausanne.
BRB	Bundesratsbeschluss.
BV	Bundesverfassung der Schweizerichen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (und den seither erfolgten Abänderungen).
EG	Einführungsgesetz.
KAB 34	Bundesratsbeschluss über die eidgenössische Krisenabgabe vom 19. Januar 1934 (im Kontext **Krisenabgabebeschluss 1934** genannt.
KAB 37	Bundesratsbeschluss über die Erhebung der eidgenössischen Krisenabgabe im Jahre 1938 vom 3. Dezember 1937 **(Krisenabgabebeschluss 1937)**
KAB 38	Bundesratsbeschluss über die Erhebung der eidgenössischen Krisenabgabe der Jahre 1939—1941 vom 16. Dezember 1938 **(Krisenabgabebeschluss 1938).**
KGSt	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer vom 12. Januar 1940.
MBVN	Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern.
nWOB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines neuen Wehropfers vom 20. November 1942.
OG	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943.

ORK	Oberrekurskommission.
Praxis	Die Praxis des Bundesgerichts — Sammlung der wichtigsten bundesgerichtlichen Entscheidungen, Basel.
SAZ	Schweizerische Arbeitgeber-Zeitung, Zürich.
SchwAG	Die schweizerische Aktiengesellschaft — Zeitschrift zur Besprechung von Rechts-, Steuer- und Wirtschaftsfragen der Aktiengesellschaften, Zürich.
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung, Zürich.
Sten. Bull.	1944 NR (StR) — Amtliches stenographisches Bulletin der Bundesversammlung 1944 / Verhandlungen des Nationalrates (Ständerates), Bern.
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (Im Kontext **Strafgesetzbuch** genannt).
StW	Steuer und Wirtschaft, Periodika für deutsche Wirtschafts- und Steuerfragen, Stuttgart.
UeB	Uebergangsbestimmung der Bundesverfassung.
VDG	Bundesgesetz über die eidgenössische Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege vom 11. Juni 1928 — aufgehoben durch das neue Organisationsgesetz, vgl. Art. 169 OG.
VVO	Vollziehungsverordnung.
WOB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers vom 19. Juli 1940 (im Kontext **Wehropferbeschluss** genannt).
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 **(Wehrsteuerbeschluss).**
ZVJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins, Bern.
Zentralbl.	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich.
ZR	Blätter für zürcherische Rechtssprechung, neue Folge, Zürich.
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht, Basel.

Die Zahlen bedeuten:

wenn eine Zahl = Seite.
wenn zwei Zahlen 1. Zahl = Band, 2. Zahl = Seite;
wenn drei Zahlen 1. Zahl = Band, 2. Zahl = Abteilung innerhalb des Bandes, 3. Zahl = Seite.

EINLEITUNG

§ 1. Geschichte und Quellen der Steueramnestie.

1. Geschichtliches zur Steueramnestie.

«Amnestien sind politische Weisheit oder politische Schwäche.»[1]) Mit diesen Worten wird bereits die ganze Problematik aufgedeckt, über die sich der Staat Rechenschaft geben muss, wenn er sich eines Amnestieerlasses bedienen will. Die Frage, ob eine Amnestie klug und zweckmässig sei oder ob sie eine Waffenstreckung der Staatsgewalt darstelle, drängt sich nicht bloss bei Amnestieerlassen auf, wie sie in der Regel zugunsten von politischen Verbrechern gewährt werden, sondern auch beim Erlass von Steueramnestien, die jenen Individuen zugute kommen, die es bisher dem Staate gegenüber an der Erfüllung ihrer Pflichten fehlen liessen. Es haben deshalb die eidgenössischen Räte bei der neuesten Steueramnestie des Bundes die Vor- und Nachteile derselben einlässlich erörtert[2]). Ein objektives Werturteil über die Steueramnestie lässt sich indessen erst fällen, wenn deren Auswirkungen in Form des endgültigen Zahlenmaterials vorliegen[3]).

Der Terminus *Steueramnestie* ist im schweizerischen Bundesrecht erst neueren Datums[4]), während derjenige der Amnestie i. a. schon bald nach der Gründung des schweizerischen Bundesstaates den eidgenössischen Räten zu schaffen machte[5]). Lehre und Praxis sind sich zwar bis heute noch nicht in allem über das Wesen der Amnestie einig. Immerhin hat die staats-

[1]) **Hafter,** Amnestie 21.

[2]) Vgl. Sten. Bull. 1944 NR 406 ff., StR 182 ff. und 192 ff.

[3]) Vgl. vorläufig § 5 Ziff. 2.

[4]) Ueber die Geschichte u. die Quellen der Steueramnestie im deutschen Recht, vgl. **Lion-Hartenstein,** Steuer- und Devisennotrecht 1 ff.

[5]) Vgl. darüber Burckhardt, Komm. 683.

rechtliche Praxis der Bundesversammlung in den letzten Jahrzehnten einen festumrissenen Amnestiebegriff herausgearbeitet[6]).

Der Grund, warum im Bundesrecht der Begriff der Steueramnestie nicht schon früher zu finden ist, ist ein zweifacher: ein staatsrechtlicher und ein politischer.

Gemäss Art. 3 BV stehen dem Bunde nur jene Rechte zu, die ihm in der Bundesverfassung übertragen worden sind. Die Bundesverfassung aber beschränkt das Recht der Steuererhebung des Bundes auf die indirekten Steuern. Das Bedürfnis der Gewährung einer Steueramnestie drängt sich jedoch bei diesen Steuern nicht auf, da die Tatsachen, die für die Ermittlung der Steuerveranlagung nötig sind, hier in der Regel auch für den Fiskus offen daliegen. Anders verhält es sich bei den direkten Steuern. Die Tatsachen, die die Grundlagen für die Steuerveranlagung bilden, werden nur durch die ehrliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen offenbar. Dass diese Mitwirkung nicht immer nach bestem Wissen und Gewissen vor sich geht, ist bekannt. Dadurch aber macht sich der Steuerpflichtige strafbar. Das Bedürfnis der Amnestiegewährung kann sich hier also stellen.

Aber selbst dann, wenn der Bund auf Grund besonderer gesetzlicher Ermächtigungen direkte Steuern erheben kann, besitzt eine auf Bundessteuern beschränkte Amnestie wenig Zugkraft, «ist doch der Steuerpflichtige bei Selbstanzeige der Gefahr ausgesetzt, auf Jahre zurück zum Teil sehr hohe Nachsteuern der Kantone entrichten zu müssen»[7]). Aus politischen Gründen jedoch scheute der Bund anfänglich[8]) von einer Ausdehnung der Steueramnestie auf die Kantone und Gemeinden zurück, da er darin mit Recht einen starken Eingriff in die kantonale Souveränität erblickte.

---

[6]) BBl 1919 3 730 ff. In der Folge hat die Bundesversammlung an dem dort aufgestellten Amnestiebegriff festgehalten.

[7]) **Perret,** Amnestie, Archiv 9 323.

[8]) Eine Steueramnestie enthielt weder die erste eidgenössische Kriegssteuer 1915/16 noch die neue ausserordentliche Kriegssteuer von 1921—1932.

2. Die Steueramnestie im Bunde.

Den ersten, noch recht bescheidenen Schritt zu einer Steueramnestie brachte Art. 155 des BRB über die eidgenössische Krisenabgabe vom 19. Januar 1934[9]). Es folgte zwei Jahre später der BRB betr. die Beschränkung der Verwendung des für die eidgenössische Krisenabgabe vorgesehenen Lohnausweises vom 12. Mai 1936. Dieser Bundesratsbeschluss enthielt einen den Krisenabgabebeschluss 1934 ergänzenden Art. 166 bis[10]). Derselbe legte fest, dass auf Grund des eidgenössischen Lohnausweises, den die Arbeitgeber auszustellen verpflichtet wurden[11]), bestimmte Straf- und Nachsteuern, sowohl des Bundes als auch der Kantone, nicht erhoben werden durften, was praktisch einer Steueramnestie gleichkam. Im BRB über die Erhebung der eidgenössischen Krisenabgabe im Jahre 1938 vom 3. Dezember 1937 wurde die Selbstanzeigevorschrift des Art. 155 Abs. 3 KAB 34, deren Anwendung oder Nichtanwendung ganz im Belieben der Steuerbehörden gelegen hatte, durch einen neuen Art. 155 Abs. 3 ersetzt[12]). Durch ihn wurden die Steuerbehörden verpflichtet, von einem Hinterziehungsverfahren abzusehen, wenn der Abgabepflichtige eine freiwillige Anzeige seiner begangenen Verfehlungen machte. Da jedoch diese Amnestie auf die Krisenabgabe der vorhergehenden Perioden beschränkt war, konnten die Kantone gegenüber den reuigen Sündern ihre Steuerstrafgesetze gleichwohl zur Anwendung bringen. Dies beschränkte natürlich die Benützung der Steueramnestie stark[13]).

---

[9]) So **Perret** a. a. O. 323. Der betr. Art 155 (AS 50, 87) sieht vor, dass bei freiwilliger Anzeige einer Abgabenhinterziehung durch den Steuerpflichtigen auf eine Strafabgabe verzichtet werden kann. Es handelt sich u. E. jedoch nicht um eine Steueramnestie im eigentlichen Sinn mit ihren typischen amnestierechtlichen Wirkungen, sondern um einen blossen Strafaufhebungsgrund einer **Selbstanzeige.** (Vgl. § 7 Ziff. 2 lit. e.)

[10]) AS 52 233.

[11]) Durch den BRB betr. die Abänderung des KAB 34 vom 18. Januar 1936. (AS 52 7). Vgl. dazu **Perret,** Der Lohnausweis im Krisenabgaberecht, Zentralbl 38 465 ff.

[12]) AS 53 993.

[13]) Eine Ausnahme machten die Kantone Wallis und Genf. Sie dehnten die Amnestie des Krisenabgabebeschlusses von 1937 auch auf ihre kan-

Der vierte Strafverzicht des Bundes in Steuersachen wurde im BRB über die Erhebung der Krisenabagbe der Jahre 1939 bis 1941 vom 16. Dezember 1938 in Art. 159 Abs. 3 ausgesprochen[14]).

In einem weiteren BRB betr. die Amnestie auf dem Gebiete der eidgenössischen Krisenabgabe in den Jahren 1939—1941 vom 18. April 1939[15]) wird bestimmt, dass der Bund für die eidgenössische Krisenabgabe ebenfalls Amnestie gewähre, wenn ein Kanton eine solche während den Jahren 1939—1941 beschliesse. Der Bund hat durch diesen Erlass ein Hindernis weggeschafft, das einer kantonalen Amnestie im Wege gestanden hätte.

Eine umfassende Amnestie brachte der BRB über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers vom 19. Juli 1940. Allerdings erst nachdem der ursprünglich unzulängliche Art. 3 dieses Wehropferbeschlusses durch einen neuen BRB betr. die Abänderung des Art. 3 WOB vom 16. September 1940 ersetzt wurde, war auch eine vollständige und umfassende Steueramnestie gewährleistet[16]).

Eine nur kurze Lebensdauer besass der BRB über die Auswirkungen kantonaler Amnestien auf dem Gebiete des Wehropfers und der eidgenössischen Wehrsteuer vom 28. April 1944[17]). Er bezweckte, die kantonalen Amnestieerlasse der Jahre 1944 und 1945 auf den Wehropfer- und den Wehrsteuerbeschluss anzuwenden. Dieser Bundesratsbeschluss wurde jedoch bereits nach 8 Monaten aufgehoben und durch die zweite umfassende Steueramnestie des Bundes ersetzt. Diese wurde durch den BRB über die Steueramnestie bei der Einführung der

---

tonalen und kommunalen Steuern aus. Die entsprechenden Erlasse sind im kantonalen Quellenverzeichnis zitiert.

[14]) AS 54 905. Dieser Amnestieerlass hat genau den gleichen Wortlaut wie derjenige des Krisenabgabebeschlusses 1934. Es handelt sich deshalb auch hier nicht um eine eigentliche Steueramnestie, sondern um einen blossen fakultativen Strafaufhebungsgrund einer Selbstanzeige. Vgl. Anm. 9.

[15]) AS 55 440.

[16]) AS 56 1209 und AS 56 1500.

[17]) AS 60 265.

Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944 erlassen[18]). Dieser neuen Steueramnestie werden wir im folgenden unsere besonder Aufmerksamkeit schenken[19]).

3. Die Steueramnestie in den Kantonen.

Im kantonalen Rechte tritt uns die Steueramnestie früher entgegen als im Bundesrecht. Im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Finanzierungsvorlagen hat die Mehrheit der Kantone versucht, das tatsächliche Einkommen und Vermögen ihrer Steuerpflichtigen als Grundlage zur Festsetzung der Steuerforderungen zu erfassen. Sie appellierten an Gewissen und Ehrlichkeit ihrer Bürger und versuchten, ohne die Einleitung von amtlichen Hinterziehungsverfahren ihr Ziel zu erreichen. Die Steuerdefraudanten hatten bloss rechtzeitig ihre Hinterziehungen zu bekennen, und der Staat gewährte ihnen Nachsicht für das, was sie bisher gefehlt hatten.

Diesen Weg beschritt Zürich schon im Jahre 1917[20]). Es folgten in chronologischer Reihenfolge bis zum Jahre 1938 die Kantone Graubünden, Freiburg, Wallis, Luzern, Genf, Baselland, Thurgau, wiederum Graubünden, dann Glarus, Neuenburg, Bern, Wallis und Zürich zum zweiten Male, ferner Waadt, Wallis zum dritten und Genf zum zweiten Male. Die einzelnen Amnestieerlasse waren sehr verschieden. Bestimmten sie doch, dass der Staat, teils sämtliche Straf- und Nachsteuern erlasse, teils nur in beschränktem Masse auf die Straf- und Nachsteuern verzichte.

Der Erfolg dieser kantonalen Steueramnestien war natürlich erst dann sichergestellt, wenn der Steuerpflichtige auch von den bundesrechtlichen Nach- und Strafsteuern befreit war. Auch umgekehrt hing der Erfolg einer eidgenössischen Steuer-

---

[18]) AS 60 695.

[19]) Der Amnestiebeschluss findet dadurch seine besondere Berücksichtigung, dass die allgemeinen Untersuchungen in den folgenden Paragraphen sich immer auch auf ihn erstrecken. Besonderheiten des Amnestiebeschlusses, wie beispielsweise Neuerungen, Mängel oder bisher ungewohnte Unterscheidungen, werden wir jeweils in einer besonderen Ziffer zur Darstellung bringen.

[20]) Die Amnestieerlasse der Kantone mit den dazugehörenden Verordnungen und Publikationen sind im kantonalen Quellenverzeichnis zitiert.

amnestie davon ab, dass die Kantone ihrerseits die Defraudanten von den kantonalen und kommunalen Strafen und Steuernachforderungen befreiten. Der Bund hat diese Befreiung für die Krisenabgabe im schon erwähnten BRB betr. die Amnestie auf dem Gebiete der eidgenössischen Krisenabgabe vom 18. April 1939 ausgesprochen. Auch für das einmalige Wehropfer und die erste und zweite Veranlagungsperiode der Wehrsteuer verzichtet der Bund auf Straf- und Nachsteuern, sofern ein Kanton im Jahre 1945 oder 1946 noch eine kantonale Steueramnestie durchführt[21]).

Dank diesem Entgegenkommen des Bundes haben dann noch einige Kantone ihren Steuerpflichtigen Amnestie gewährt. So erliess Bern im Jahre 1939 eine neue, umfassendere Steueramnestie als im Jahre 1935, und ebenso erliessen im gleichen Jahre Solothurn und St. Gallen eine solche. Luzern folgte im Jahre 1940 mit einer zweiten Steueramnestie. Im Jahre 1944 erliess auch St. Gallen bei der Revision seines Steuergesetzes seinen Steuerdefraudanten erneut Straf- und Nachsteuern[22]).

Auch heute noch bleibt es den Kantonen bis Ende 1946 offen, Steuerreformen durchzuführen und bei diesem Anlass Amnestie zu gewähren. Der Bund hat sich in Art. 5 AmnB verpflichtet, solchen Kantonen den Amnestieerfolg durch die Gewährung einer Anschlussamnestie zu sichern.

Trotz dieser Vergünstigung haben die Kantone Aargau und Graubünden, die die Revision ihrer Steuergesetze im Jahre 1945 zum Abschluss gebracht haben, darauf verzichtet, von einer kantonalen Steueramnestie, wie sie in Art. 5 AmnB vorgesehen ist, Gebrauch zu machen.

In vorgerückteren Stadien befinden sich unseres Wissens zur Zeit auch die Revisionsarbeiten der Steuergesetze in den Kantonen Luzern, Nidwalden, Schwyz und Zug. Von diesen Kantonen haben jedoch Schwyz und Zug allein, gemäss Art. 5 AmnB, eine kantonale Amnestiebestimmung vorgesehen. Dadurch erreichen diese Kantone auch eine Anschlussamnestie des Bundes.

---

[21]) Vgl. dazu **Holenstein**, Sten. Bull. NR 407 Abs. 5.

[22]) Für die genaue Zitierung vgl. das kantonale Quellenverzeichnis.

ERSTES KAPITEL.

Die Amnestie im allgemeinen

§ 2. Begriff und Rechtfertigung der Amnestie.

1. Der Begriff der Amnestie i. a.

«Voraussetzung für den Erlass und die Durchführung einer Amnestie ist die Kenntnis ihres Wesens»[1]). Die Kenntnis des Wesens der Amnestie ist auch Voraussetzung für unsere folgenden Ausführungen.

Aus dem positiven Recht kann das Wesen der Amnestie i. a. nicht entnommen werden. Wohl zählt die Bundesverfassung in Art. 85 Ziff. 7 Begnadigung und Amnestie zu den Befugnissen der Bundesversammlung. Sie unterlässt es aber, zu erklären, was unter den beiden Termini zu verstehen sei. Der Lehre und Praxis wurde diese Aufgabe vorbehalten. Wie an vielen Orten in der Jurisprudenz, wo die Geister aufeinanderstossen, entstand auch hier eine Mehrheit von Meinungen. Dies gilt sowohl für die Theorie[2]), als auch für die Praxis[3]). Bei unserer Darlegung über das Wesen der Amnestie i. a. gehen wir von dem Rechtsinstitut der Begnadigung — auch Begnadigung i. w. S. genannt — aus. Wir verstehen darunter jeden Gnadenakt, der eine Ausschaltung der normalen Funktion des Strafrechts zur Folge hat.

---

[1]) **Hafter,** Amnestie 23.

[2]) **Hafter** a. a. O. 23 ff. und die dort angeführte Literatur. Vgl. auch **Brunner,** Begnadigung 49 ff. bes. 68 ff. Ferner **Stockar,** Begnadigungsrecht 9 ff.

[3]) Vgl. hierzu die Praxis der Bundesbehörden: BBl 1902 5 870, BBl 1906 4 157. An diesen beiden Stellen finden wir eine klare Trennung zwischen der Begnadigung i. e. S. und der Amnestie. Dies trifft dagegen nicht mehr zu im BBl 1919 3 731 und 1922 2 191 ff.

Es gibt drei Arten von Gnadenerweisen, die in dem Rechtsinstitut der Begnadigung i. w. S. enthalten sind[4]) und die wir hier gegenseitig abzugrenzen haben, um das Wesen der Amnestie genau zu erkennen.

a) Die Begnadigung im engeren und eigentlichen Sinn. Sie ist «ganzer oder teilweiser, bedingter oder unbedingter Verzicht auf die Vollstreckung einer rechtskräftig ausgesprochenen Strafe»[5]). Ein rechtskräftig gefälltes Urteil ist also Voraussetzung. Seine Wirkungen werden aufgehoben oder doch gemildert. Vom strafrechtlichen Gesichtspunkt aus betrachtet, erscheint die Begnadigung im engeren Sinne als Strafaufhebungs- oder Strafmilderungsgrund.

b) Die Abolition. Sie ist «die Niederschlagung eines pendenten oder erst zu eröffnenden Strafverfahrens vor dem rechtskräftig gefällten Urteil»[6]). Der Träger des Strafanspruches verzichtet auf die rechtskräftige Feststellung seines ihm zustehenden strafrechtlichen Anspruches[7]). Das Abgrenzungskriterium zur Begnadigung bildet das Zeitmoment, da von Abolition nur bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft eines Entscheides gesprochen werden kann.

c) Die Amnestie. Nach *Burckhardt* wird sie definiert als «die Einstellung der Strafverfolgung oder Strafvollstreckung gegenüber einer Anzahl nicht individuell bestimmter Personen aus Gründen der Zweckmässigkeit (Politik)»[8]).

---

[4]) **Hafter,** Lehrb., Allg. Teil 400. Dagegen nimmt **M. E. Mayer,** Allgemeiner Teil des deutschen Strafrechts, Lehrbuch 531/532 nur zwei Arten an.

[5]) **Hafter,** Amnestie 24 Ziff. II.

[6]) **Brunner,** a. a. O. 49. **Fleiner,** Bundesstaatsrecht 440 dagegen erfasst unter dieser Definition die Amnestie, was jedoch mit der neueren Praxis der Bundesbehörden nicht mehr übereinstimmt. Vgl. neben den in Anm. 3 angeführten Stellen noch Sten. Bull 1902 740 ff.

[7]) Vgl. dazu **Brunner** a. a. O. 49 ff., besonders auch 54; **Hafter** dagegen betrachtet die Abolition rechtlich als eine Zerstörung des Strafklagerechtes. Es ist dies jedoch u. E. bloss eine prozessrechtliche Folge des Verzichtes auf den Strafanspruch.

[8]) **Burckhardt,** Komm. 680. — Mit **Hafter** a. a. O. 34 Ziff. 2, **Brunner** a. a. O. 72 und auch vielen deutschen Autoren fassen wir die Amnestie nicht ausschliesslich als einen politischen Akt auf. Es können, wie **Hafter** sagt, Billigkeitsgründe wenigstens mitbestimmend sein. Vgl. auch Ziff. 2 dieses Paragraphen.

Auf den ersten Blick scheint es, dass die Amnestie einfachhin jener Gnadenakt des Staates sei, der sowohl die Begnadigung i. e. S., als auch die Abolition umfasse, und dass sie deshalb nicht eine besondere Art der Begnadigung i. w. S. darstelle, da sie sich von der Begnadigung i. e. S. und der Abolition «nur dem Namen, nicht aber dem Wesen nach unterscheide»[9]).

Die Amnestie unterscheidet sich von der Abolition einmal dadurch, dass sie auch gewährt werden kann, nachdem ein Urteil in Rechtskraft erwachsen ist. Ein weiterer Unterschied zwischen den beiden Rechtsinstituten liegt darin, dass die Abolition dazu bestimmt ist, im Einzelfalle die Anwendung der Strafgesetze auszuschalten, während die Amnestie regelmässig gegenüber einer Mehrzahl von Personen zur Anwendung gelangt.

Von der Begnadigung i. e. S. unterscheidet sich die Amnestie dadurch, dass sie kein rechtskräftiges Urteil zur Voraussetzung haben muss. Sie erfasst nicht wie die Begnadigung i. e. S., die sich auf die Kenntnis der individuellen Verhältnisse stützt, bestimmte Einzelpersonen, sondern eine Mehrheit von solchen. Dieselben stehen untereinander dadurch in einer gewissen Beziehung, dass sie beispielsweise aus gleichen politischen, finanziellen oder religiösen Motiven strafbare Handlungen begangen haben. Die Begnadigung i. e. S. setzt ein Gesuch voraus, das auf gesetzlich vorgeschriebenem Wege eingebracht und behandelt werden muss. Eine solche formelle Voraussetzung ist für die Amnestie i. a. nicht nötig. Durch die Begnadigung i. e. S. werden gefällte Strafen gemildert oder aufgehoben. Die Amnestie geht in ihren Wirkungen bedeutend weiter. Sie lässt das strafbare Verhalten der Täter überhaupt in Vergessenheit fallen, wie ja auch die griechische Wortabstammung (das Vergessen, besonders des begangenen Unrechts) darauf hinweist. Die Begnadigung i. e. S. vermag einen Delinquenten nicht vor

---

[9]) So **Brunner** a. a. O. 72. — Gleicher Meinung ist **Stockar**, Begnadigungsrecht 9. — A. M. hingegen ist **Hafter** a. a. O. 31; zudem stempelt er die weitergehende Wirkung der Amnestie gegenüber der Begnadigung i. e. S. geradezu zu einem Kriterium. Vgl. a. a. O. 35 Ziff. 3.

verschärfter Rückfallstrafe zu schützen[10]), da ein früheres Urteil bestehen bleibt. Anders ist es bei der Amnestie, bei der das Delikt, wie *Hafter* schreibt, mit einem «grossen Schwamme ausgelöscht wird»[11]).

Gerade aus dieser einzigartigen Wirkung heraus müssen wir erkennen, dass die Amnestie nicht bloss der Rahmen ist, der die Abolition und die Begnadigung i. e. S. umschliesst. Sie unterscheidet sich nicht bloss dem Namen, sondern dem Wesen nach von den beiden andern Arten der Begnadigung i. w. S. Sie ist deshalb als eine dritte Erscheinungsform von Gnadenakten anzusehen, die der souveräne Staat vornehmlich seinen politisch erregbaren Bürgern erteilt.

Diese Auffassung über die dargelegte Wirkung der Amnestie i. a. wird allerdings nur von den romanischen Juristen konsequent vertreten[12]). Sie muss jedoch auch dem schweizerischen Amnestiebegriff, wie ihn die staatsrechtliche Praxis der Bundesversammlung herausgearbeitet hat, zu Grunde gelegt werden, auch wenn dafür in unserer Gesetzgebung keine posi-

---

[10]) Vgl. hierzu auch Art. 3 des Entwurfes zu einem BG betr. die Begnadigung, der ausführt: «Durch die Begnadigung wird der strafverhängende Urteilsspruch als solcher nicht aufgehoben.» BBl 1906 4 171.

[11]) Die zivilrechtlichen Folgen einer strafbaren Handlung werden durch die Amnestie jedoch nicht berührt. Vgl. **Hafter**, Amnestie 36 Anm. 2.

[12]) **Hafter** a. a. O. 32 zitiert für die französische Auffassung **Garraud**, der über die Wirkung der Amnestie ausführt: «Elle supprime l'infraction, la poursuite, le jugement, tout ce qui peut être détruit et ne s'arrête que devant l'imposibilité du fait: quod factum est, infectum reddere non potest.» Für die italienische Auffassung zitiert **Hafter** a. a. O. 35 **Florian**, der die Wirkung der Amnestie mit folgenden Worten umschreibt: «L'amnistia, secondo anche il suo significato etimologico e letterale, toglie radicalmente il reato e la condonna e tutti gli effeti penali, che ne possono derivare, facendo per cosi dire una restitutio in integrum.» — **Hafter** selbst bekräftigt diese Wirkung der Amnestie, indem er unmittelbar anschliessend fortfährt: «Darin liegt der Hauptunterschied gegenüber der Begnadigung (gemeint i. e. S.), die nur die rechtskräftige Strafe aufhebt oder mildert.» Die gleiche Wirkung legt der Amnestie auch **Burckhardt** bei, wenn er in seinem Komm. 683 schreibt: «Aber auch nach der Verbüssung der Strafe ist die Amnestie für die Verurteilten nicht wertlos, da sie das Verbrechen mit seinen strafrechtlichen Folgen auslöscht.»

tiven Anhaltspunkte gegeben sind[13]). Wäre dies nicht der Fall, so müssten jene, denen eine Amnestie erst nach ihrer Verurteilung zugute kommt, andere Konsequenzen tragen, als jene, die die Amnestie vor oder während der Strafverfolgung erlangen. Hätte nämlich die Amnestie für einen bereits Verurteilten bloss die Wirkung einer Begnadigung i. e. S., so würde er nur von den Strafen, die ihm durch das Urteil auferlegt wurden, befreit. Der strafverhängende Urteilsspruch als solcher bliebe bestehen. Ein rückfälliger Delinquent könnte sich vor einer verschärften Rückfallstrafe nicht schützen. Andere Folgen hätte die Amnestie aber für jene, denen dieselbe schon vor oder während einer Strafverfolgung zugute käme. Die Tat, für welche die Amnestie gewährt würde, könnte niemals in Rechnung gezogen werden, wenn die Frage des Rückfalls untersucht würde. Eine Verurteilung, wie sie beispielsweise Art. 67 StGB für eine Strafverschärfung verlangt, ist nicht vorhanden. Die Frage, ob eine Tat begangen wurde oder nicht, wurde ja infolge der eingetretenen Amnestie überhaupt nicht mehr untersucht. In diesem Falle bewirkte die Amnestie, dass der Amnestierte so behandelt wird, wie jede andere Person, die wegen der betreffenden Handlung in ein Strafverfahren überhaupt nicht verwickelt war. Soll die Wirkung der Amnestie aber eine einheitliche sein, so kann ihr logischerweise auch gegenüber bereits rechtskräftig Verurteilten nur diese weitgehende Wirkung zukommen.

Auch in der deutschen Literatur hat es nicht an Vertretern gefehlt, die der Amnestie diese weitgehende Wirkung zuerkennen. So schreibt z. B. *Berner*[14]): Die «Amnestie wirft den Schleier der Vergessenheit über das ganze begangene Verbrechen, so dass es selbst bei einem Rückfalle nicht mehr in Rechnung gezogen werden darf.» In Holtzendorffs Enzyklopädie aber lesen wir, die Amnestie beseitige «die rechtliche Existenz des Verbrechens, so dass dieses weder für die Bestrafung eines Teilnehmers, noch für die Berechnung des Rückfalls in Betracht kommt»[15]).

---

[13]) Solche positivrechtliche Anhaltspunkte verlangt **Brunner**, a. a. O. 76.

[14]) **Berner**, Strafrecht 345.

[15]) **Holtzendorff**, Enzyklopädie 292 lit. c.

2. Die Rechtfertigung der Amnestie i. a.

Es ist eine der grossen Aufgaben des Staates, das richtige Recht zu schaffen und zur Anwendung zu bringen. Allerdings müssen wir mit *Stammler* sagen: «Alles gesetzte Recht ist ein Versuch richtiges Recht zu sein»[16]). Nicht immer gelingt dem Staate dieser Versuch. Das menschliche Leben ist zu mannigfach und zu vielgestaltig, als dass es sich in einer starren Rechtsordnung regeln liesse. Rechtsfolgen, die nach den geltenden Gesetzen einzutreten haben, die aber besondern Umständen oder der Individualität einer Person nicht gerecht werden und zweckwidrig oder unbillig erscheinen, werden vom Staate deshalb zu mildern oder ganz zu beseitigen versucht.

Die Rechtsfolgen, die in den Strafgesetzen an die Verwirklichung der Straftatsbestände anknüpfen, sind die Strafen, ein malum passionis propter malum actionis. Unser schweizerisches Recht kennt drei Strafarten, nämlich die Feiheitsstrafen, die Geldstrafen und die Nebenstrafen. Jede dieser Strafen greift stark in die Rechtssphäre des Menschen ein. Es ist deshalb nötig, dass der Staat Rechtsinstitutionen schafft, die dafür sorgen, dass niemand unbilligerweise Strafen verbüssen muss. Im Rahmen der Strafrechtspflege ist die Amnestie eine solche Institution, die ihre Berechtigung darin findet, dass sie Strafen tilgt, die zwar dem Gesetze, nicht aber der Billigkeit Genüge tun. Aus demselben Grunde rechtfertigt sich auch die Begnadigung i. e. S.

Dagegen rechtfertigen die Amnestie noch andere Gründe. Keine Billigkeitsgründe dienen der Amnestie zur Rechtfertigung dort, wo die Amnestie von solchen Personen erlangt wird, die noch gar nicht rechtskräftig verurteilt waren. Ein unbilliges Urteil ist hier nicht ergangen. Die Rechtfertigung muss hier in Zweckmässigkeitsgründen gesucht werden. Die in der menschlichen Unvollkommenheit begründete Unmöglichkeit einer absolut gerechten Gesetzgebung bringt es mit sich, dass im allgemeinen Staatsinteresse und bei Vorliegen triftiger Gründe auf eine konsequente Durchführung der strafrechtlichen Prinzipien

[16]) Stammler, Die Lehre vom richtigen Recht 31.

verzichtet werden muss. Wir müssen uns bewusst sein, dass der Staat nicht bloss den Zweck hat, seine Rechtsordnung, die sehr unvollkommen sein kann, zu verwirklichen und diesem einen Zwecke alles zu opfern. Unter Umständen kann deshalb, im Gegensatz zum Notrecht ohne Rücksicht auf einen Staatsnotstand, die Rechtsordnung durch eine Amnestie durchbrochen werden. Die Rechtfertigung derselben muss dann aus einer politischen Klugheit oder Zweckmässigkeit heraus möglich sein[17]).

Mit der Anerkennung der Rechtfertigung der Amnestie ist nicht gesagt, dass im modernen Rechtsstaat auch das Recht der Amnestiegewährung in der Rechtsordnung verankert sein muss.

§ 3. Die rechtliche Natur der Amnestie.

1. Die rechtliche Natur im allgemeinen.

Mit der Verwirklichung eines strafrechtlichen Tatbestandes ist der im Gesetz vorgesehene staatliche Strafanspruch entstanden. Der Strafrechtspflege kommt die Aufgabe zu, in concreto festzustellen, ob und in welchem Ausmass ein Strafanspruch gegeben ist. Die Strafrechtspflege hat auch dafür zu sorgen, dass der festgestellte Strafanspruch des Staates befriedigt werde, d. h. sie hat dafür zu sorgen, dass die ausgesprochene Strafe vollzogen werde. Durch die Amnestie nun wird diese Strafrechtspflege ausgeschaltet. Rechtlich ist die Amnestie deshalb ein Verzicht des Staates auf die Geltendmachung des ihm zustehenden Strafanspruches. Insofern die Amnestie die Abolition umfasst, erscheint sie ihrer juristischen Natur nach als ein Verzicht des Staates auf das Strafverfolgungsrecht. Soweit die Amnestie aber erst nach der Fällung des Urteils ihre Wirkungen entfaltet und die Begnadigung i. e. S. umfasst, erscheint sie rechtlich als Verzicht des Staates auf die Strafvoll-

---

[17]) Ueber die rechtsphilosophische Begründung der Begnadigung i. w. S., die die Amnestie als eine Erscheinungsform umfasst, vgl. **Stockar**, Begnadigungsrecht 10 ff. und **Brunner**, Begnadigung 11 ff.

streckung. Ohne Bedeutung ist dabei, ob der Strafvollzug bereits begonnen hat oder nicht.

Die Nichtanhebung oder die Einstellung der Strafverfolgung, bezw. die Einstellung der Strafvollstreckung sind jedoch immer nur eine Konsequenz des staatlichen Verzichtes auf die Geltendmachung des dem Staate zustehenden Strafanspruches, je nach dem Zeitpunkt in dem dieser Verzicht ausgesprochen wird. Erfolgt der Verzicht, bevor ein Strafverfahren eingeleitet ist oder während ein Strafverfahren läuft, so erscheint die Amnestie als ein Verzicht auf die Strafverfolgung und erfolgt der Verzicht nach Erlass des Urteils, dann erscheint sie als ein Verzicht auf die Strafvollstreckung.

Dass ein Verzicht auf die Geltendmachung des staatlichen Strafanspruches immer auch einen Verzicht auf die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung zur Folge hat, ergibt sich daraus, dass Strafverfolgung und Strafvollstreckung dazu dienen, den staatlichen Strafanspruch in Bestand und Umfang festzustellen, bezw. den festgestellten Strafanspruch zu verwirklichen. Fällt aber infolge Verzicht des Staates der Strafanspruch dahin, der im materiellen Strafrecht umschrieben ist, so gilt dies ebenfalls für die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung, die im formellen Strafrecht geregelt sind.

Aus der rechtlichen Natur der Amnestie ergeben sich zwei Folgerungen:

a) Soweit aus der strafbaren Handlung, für die Amnestie erteilt wurde, andere als strafrechtliche Ansprüche resultieren, werden sie durch jenen Verzicht nicht berührt. Es wird daher die Geltendmachung etwaiger zivilrechtlicher Ansprüche des durch die strafbare Handlung Verletzten durch die Amnestie nicht ausgeschlossen, auch dann nicht, wenn der amnestierende Staat selbst der Geschädigte sein sollte.

b) Von einer Amnestie werden auch jene strafbaren Handlungen erfasst, die nur auf Antrag eines Verletzten geahndet werden. Auch bei den Antragsdelikten steht nämlich der Strafanspruch dem Staate und nicht dem Verletzten zu[1]). Macht

[1]) Vgl. Hafter, Lehrb. Allg. Teil 8.

der Letztere von seinem Antragsrecht Gebrauch, so macht er den Strafanspruch des Staates geltend. Verzichtet der Staat aber auf die Geltendmachung seines Strafanspruches, so wird auch das Antragsrecht des Verletzten hinfällig. Es hat eben nur der Geltendmachung des staatlichen Strafanspruches gedient.

2. Die Amnestie und die Art der staatlichen Tätigkeit.

Ob der Verzicht des Staates auf die Geltendmachung seines etwa vorhandenen Strafanspruches der staatlichen Tätigkeit der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltung angehört, ist in der jurisitischen Literatur umstritten. Die Begnadigung i. w. S., die auch die Amnestie umfasst, wurde schon als Akt der Gesetzgebung, der Rechtsprechung und der Verwaltung aufgefasst[2]). Ja, man hat sie schon als Akt der Gesetzgebung und Rehtsprechung zugleich bezeichnet[3]).

Die Amnestie ist kein Akt der Rechtsprechung. Dem Richter, der Recht spricht, obliegt die Aufgabe, einen konkreten Tatbestand der generellen Form zu subsumieren und im Urteil die Schlussfolgerung dieses logischen Prozesses darzulegen. Für diejenigen, die der Amnestie teilhaftig werden vor der urteilsmässigen Erledigung eines Prozessrechtsverhältnisses, ist die Amnestie kein richterlicher Entscheid darüber, dass ein Strafanspruch nicht vorhanden ist. Infolge der Amnestie untersucht der Richter gar nicht weiter, ob ein solcher Anspruch des Staates besteht oder nicht. Ein solches Verhalten des Richters kann jedoch nicht als richterlicher Akt angesehen werden, da derselbe ja verpflichtet ist, überall dort, wo er zuständig ist, auch Recht zu sprechen. Er kann sich dieser Verpflichtung nicht einfach dadurch entziehen, dass er die Strafuntersuchungen kurzweg einstellt[4]). Wurde aber gegenüber einer Mehrheit

---

[2]) Vgl. z. B. **Plochmann**, Begnadigungsrecht 40 ff., **Heinze**, Strafrecht 633 ff., **Laband**, Staatsrecht 3 506 ff., **Stockar**, Begnadigungsrecht 21 ff., **Brunner**, Begnadigung 26 ff. u. ferner die bei diesen Autoren zitierte Literatur.

[3]) Vgl. **Loeb**, Begnadigungsrecht 7.

[4]) Ueber das Verbot der Rechtsverweigerung im öffentlichen Recht vgl. **Burckhardt**, Komm. 49 ff. lit. D.

von Personen die Strafverfolgung überhaupt noch nicht eingeleitet, so kann die Amnestie auch nicht als ein richterlicher Akt angesehen werden, da der Richter mit der Angelegenheit ja überhaupt noch nichts zu tun hatte. Liegt endlich bereits ein richterliches Urteil vor und schliesst deshalb die Amnestie die Begnadigung i. e. S. in sich, so kann die Amnestie wieder nicht als eine richterliche Tätigkeit aufgefasst werden, weil der Richter bereits ein rechtskräftiges Urteil erlassen hat. Die materielle Rechtskraft des Urteils aber verbietet dem Richter, einen neuen Entscheid in der gleichen Sache zu fällen.

Ueber die Begnadigung i. w. S., in der auch die Amnestie eingeschlossen ist, schreibt *Laband*[5]): *«Die Begnadigung ist kein Akt der Gesetzgebung, keine lex specialis.* Sie stellt keine Rechtsregel, keine Entscheidungsnorm für den einzelnen Fall auf; sie setzt ebensowenig einen Rechtssatz für einen einzelnen Fall ausser Kraft; sie lässt vielmehr die bestehenden Regeln unberührt, sie beseitigt oder verändert nur eine *einzelne Konsequenz*, zu welcher die Rechtssätze in einm konkreten Fall führen. Daher erscheint auch der Begnadigungsakt regelmässig nicht in der *Form* des Gesetzes; er bedarf nicht der Zustimmung der Volksvertretung, nicht der für die Gesetze vorgeschriebenen oder üblichen Art der Ausfertigung, nicht der Verkündung. Aber selbst wenn die Form des Gesetzes bei Begnadigungsakten angewendet wird, was in allen Fällen möglich und statthaft ... ist, so wird die Begnadigung nicht zu einem Akte der Gesetzgebung im materiellen Sinn; denn an dem objektiven Recht wird nichts geändert, mag der staatliche Begnadigungsakt in dieser oder jener Form zur äusseren Erscheinung kommen.»

Diese Darstellung gilt in erster Linie für das deutsche Staatsrecht. Zudem hatte *Laband* wahrscheinlich vor allem die Begnadigung i. e. S. und die Abolition im Auge. Diese Ausführungen können deshalb für die Amnestie nach schweizerischem Staatsrecht nicht ohne weiteres übernommen werden.

---

[5]) Vgl. a. a. O. 506. Auf diese Darlegung von **Laband** stützt sich auch die Mehrzahl der übrigen Autoren.

Die Gesetzgebung eines Staates hat den Erlass allgemeinverbindlicher Normen zum Ziele. Solche Normen bilden den Inhalt der Gesetze im materiellen Sinn[6]). Es gibt jedoch auch Verwaltungsakte, welche Vorschriften enthalten, die sich keineswegs auf die Regelung individueller oder konkreter Angelegenheiten beschränken und die es hinsichtlich der Allgemeinheit mit jedem Gesetze aufnehmen[7]). Auch inhaltlich ist es oft schwierig, Rechts- und Verwaltungsvorschriften materiell von einander zu unterscheiden. «Es gibt nämlich sehr zahlreiche Vorschriften über die Erledigung staatlicher Geschäfte, welche *nach ihrem Inhalte* eine doppelte Auffassung zulassen; sie können gedacht werden als blosse Instruktionen für Behörden und Beamte, sie können aber auch in dem Sinne aufgefasst werden, dass dadurch Dritten Rechte oder Pflichten erwachsen»[8]). Welche Auffassung in concreto dem Inhalt der Vorschrift entspricht, muss durch Interpretation festgestellt werden. Dies gilt auch für die Amnestieerlasse.

Es besteht für die zuständigen Organe die Möglichkeit, die Amnestieerlasse inhaltlich so auszugestalten, dass sie bloss einen Befehl an die zuständigen Verwaltungsorgane enthalten. Dieser Befehl hat dann eine Unterlassung zum Inhalt, nämlich jene, eine Strafverfolgung nicht anzuheben, nicht weiter durchzuführen oder, wo der Strafanspruch bereits feststeht, denselben nicht zu verwirklichen. Bei dieser Ausgestaltung der Amnestieerlasse, sind dieselben nicht zur staatlichen Tätigkeit der Gesetzgebung zu rechnen. Die Erlasse gehören dann den Verwaltungsakten an[9]). Dies trifft auch dann zu, wenn sie formell auf dem für die Gesetzgebung vorgeschriebenen Wege zustandekommen, inhaltlich aber keine Rechtsregeln enthalten[10]).

---

[6]) Ueber die Unterscheidung der Gesetze im formellen und materiellen Sinn vgl. **W. Jellinek,** Verwaltungsrecht 8; ferner **Ruck,** Staatsrecht 119.

[7]) Vgl. auch **Laband,** Staatsrecht 2 181.

[8]) So **Laband,** a. a. O. 182.

[9]) Die Verwaltung umfasst nämlich die gesamte nichtrechtsetzende und nichtrechtsprechende Tätigkeit des Staates. So **Ruck,** Verwaltungsrecht 1 14.

[10]) Solche Gesetze im formellen Sinn kennt auch das schweizerische Bundesstaatsrecht. Vgl. **Fleiner,** der in seinem Bundesstaatsrecht 401 folgendes ausführt: «Nun kennt aber unser Bundesrecht auch Fälle, in denen

Aus dem Inhalt der Amnestieerlasse kann sich jedoch auch ergeben, dass sie nicht blosse Instruktionen für Behörden und Beamte enthalten, sondern dass sie Dritten Rechte zukommen lassen wollen. Ist dies der Fall, so enthalten die Amnestieerlasse Rechtssätze und die Amnestie muss als ein Akt der Gesetzgebung betrachtet werden. Durch die Rechtssätze der Amnestie spricht der Staat dann gegenüber seinen Bürgern, die den im Amnestieerlass geregelten Tatbestand erfüllen, den Verzicht auf die Geltendmachung seines vorhandenen Strafanspruches aus. Die Gesetze, die die Geltendmachung dieses Strafanspruches fordern, werden zwar nicht in ihrer Gesamtheit und für immer hinfällig, sie werden aber in einem ganz bestimmten Umfang, den der Amnestieerlass selbst festhält, aufgehoben. An Stelle des aufgehobenen Rechts tritt das neue Recht des Amnestieerlasses.

3. Die Amnestie ein Gesetz im formellen Sinn.

Wenn dem Inhalt einer Vorschrift nicht entnommen werden kann, ob sie eine Rechts- oder Verwaltungsvorschrift ist, so bietet oft die *Form* des Erlasses einen Hinweis darauf[11]). Sollte deshalb der Wortlaut eines Amnestieerlasses über seine Zugehörigkeit zur Verwaltung oder Rechtssetzung keine Gewissheit ergeben, so kann die Form des Amnestieerlasses in den meisten Fällen ein untrügliches Kennzeichen sein[12]).

Die Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft bestimmt in Art. 85 Ziff. 7, dass Begnadigung und Amnestie in die Befugnis der Bundesversammlung fallen[13]). Die

---

die Gesetzesform nicht zur Aufstellung von Rechtsregeln, sondern zur Vornahme von Verwaltungsakten verwendet wird. Hier dürfen wir von bloss formellen Gesetzen reden.»

[11]) Vgl. **Laband** a. a. O. 182.

[12]) Die folgenden Untersuchungen gelten nur für das Bundesrecht; analogerweise haben sie aber auch für den kantonalen Bereich Geltung. Vgl. **Giacometti,** Staatsrecht der Kantone 332.

[13]) **Schollenberger,** Komm. 508/509 ist der Meinung, dass die Amnestie unabhängig von einer materiellen Gesetzesbestimmung angewendet werden könne, «weil sie als Anwendung des Notrechts dem Staate ohne weiteres zu-

Gewährung der Amnestie ist dadurch in der Verfassung anerkannt. Ueber die Delegation dieses Rechtes der Bundesversammlung an ein anderes Bundesorgan herrschen verschiedene Auffassungen[14]). Mit *Burckhardt* sind wir — analog seiner Meinung über die Begnadigung i. e. S. — der Ansicht, dass eine Delegation an den Bundesrat nicht zulässig ist, da der Gesetzgeber in dem Art. 85 Ziff. 7 BV eine Kompetenzverteilung vornimmt, die überhaupt jede Bedeutung verlieren würde, wenn sie zugunsten des Bundesrates oder eines andern Bundesorgans abgeändert werden könnte.

Ueber die Form der Amnestieerlasse kann aus Art. 85 Ziff. 7 BV in Verbindung mit Art. 92 BV entnommen werden, dass für dieselbe der ordentliche Weg der Gesetzgebung massgebend ist. Das argumentum a contrario, das diesem Schluss zu Grunde liegt, ist jedoch nicht unbestritten[15]), wird aber durch die herrschende Praxis der Bundesbehörden, wie auch durch die Lehre gestützt[16]). An diesem ordentlichen Gesetzgebungsweg muss u. E. besonders auch deshalb festgehalten werden, weil sich die Gewährung der Amnestie meist als ein Akt der politischen Zweckmässigkeit darstellt. Es soll deshalb auch der politische Gesamtwille der Bundesversammlung entscheidend sein[17]).

---

komme; ja es bedürfte für sie nicht einmal einer formellen Kompetenzbestimmung in der Verfassung, insofern sie als höchste Machtäusserung präsumptiv auch dem höchsten Organ des Staates vorbehalten ist.»

[14]) **Burckhardt,** Komm. 682 verwirft eine Delegation der Begnadigung i. e. S. als unzulässig. Umsomher ist eine Delegation der Amnestie an den Bundesrat unzulässig, da die Tragweite einer Amnestie bedeutend weiter geht als die der Begnadigung i. e. S., wo oft nur Strafen aus Uebertretungen von Polizeigesetzen in Frage stehen. — Ebenso verwirft **Brunner,** Begnadigung 107 eine solche Delegation, weil sie verfassungwidrig wäre. — A. M. ist **Stockar,** Begnadigungsrecht 82 wenigstens für die Begnadigung i. e. S.; von der Amnestie hingegen spricht er nicht.

[15]) **Hafter,** Amnestie 40 zitiert **Stoos** und beide nennen diesen Schluss «Buchstabenauslegung».

[16]) **Fleiner,** Bundesstaatsrecht 180 Anm. 32 und 440 Anm. 35; ebenso **Burckhardt,** Komm. 718.

[17]) Ueber die Amnestieerlasse der Bundesversammlung seit der Gründung des schweizerischen Bundesstaates vgl. **Burckhardt,** Komm. 683.

ZWEITES KAPITEL.

Die allgemeinen Grundlagen der Steueramnestie

§ 4. Begriff der Steueramnestie.

1. Allgemeines.

Wie wir die allgemeinen Grundsätze des Strafrechts nicht ohne weiteres auch auf das Steuerstrafrecht anwenden können[1]), da die Zweckbestimmung des letzteren mit dem ersten nicht in allen Teilen identisch ist, so können wir auch den Begriff der Amnestie i. a. nicht kurzerhand dem Begriff der Steueramnestie zu Grunde legen. Wir werden in der Folge sehen, dass der Begriff der Steueramnestie vom Begriff der Amnestie i. a. erheblich abweicht. Die Steueramnestie ist unseres Wissens in der Rechtswissenschaft bis heute begrifflich noch nicht einheitlich festgelegt worden. Unsere Ausführungen stützen wir deshalb in erster Linie auf die positiv-rechtlichen Amnestieerlasse des Bundes und der Kantone. Auch die bisherige Praxis ziehen wir heran und werden versuchen, die einheitlichen Merkmale der Steueramnestie aus dem positiven Rechte herauszuschälen, um zu einem brauchbaren Begriff der Steueramnestie im schweizerischen Recht zu gelangen.

Im Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers bestimmt der Amnestieartikel[2]) in der Hauptsache folgendes:

---

[1]) Vgl. dazu auch **Blumenstein**, Steuerrecht 1 342 ff.; **Hensel**, Steuerrecht 183 ff. hingegen versucht Kriminalstrafrecht und Steuerstrafrecht einander wieder näher zu bringen.

[2]) Art. 3 WOB in der abgeänderten Fassung vom 16. September 1940.

Wer in seiner Wehropfererklärung das Vermögen vollständig angibt, darf für das angegebene Vermögen, für dessen Ertrag, sowie für das Erwerbseinkommen und die Geschäftsgewinne, die zur Bildung des angebenen Vermögens geführt haben, vom Bunde, vom Kanton und von der Gemeinde weder zur Nachzahlung der in Missachtung gesetzlicher Vorschriften vorenthaltenen Steuern verhalten noch wegen Verletzung der Steuerpflicht bestraft werden.

In Anlehnung an diesen Text im Wehropferbeschluss definiert das Bundesgericht die Steueramnestie wie folgt[3]): «Die Steueramnestie bedeutet Straflosigkeit für bisher ungenügende Versteuerung. Sie besteht darin, dass für freiwillig angegebene Steuerwerte keine Nachzahlung für bis dahin vorenthaltene Steuern gefordert und keine Strafen auferlegt werden und beruht auf der Voraussetzung, dass sich der Steuerpflichtige bei Neueinschätzung der Besteuerung für die neu angegebenen Werte unterzieht. Sie verhindert demgemäss nur, dass nachträglich auf Entscheide über Steuerpflicht und Steuerberechnung zurückgekommen wird. Verzicht auf die Verwendung von Angaben über bisher nicht erfasste Steuerwerte bei Neuveranlagung ist nicht Steueramnestie, sondern eine Begünstigung anderer Art, dahin gehend, dass von der Besteuerung bekannter Steuerwerte abgesehen wird, also in Kenntnis vorhandener Werte bewusst ungenügende Veranlagungen vorgenommen werden.»

Auf Grund dieser bundesgerichtlichen Definition und auf Grund der allgemeinen Amnestieerlasse können wir jene Kriterien gewinnen, durch welche sich die Steueramnestie von der Amnestie i. a. unterscheidet.

2. Die Abgrenzung der Steueramnestie von der Amnestie i. a.

Um einer Amnestie i. a. teilhaftig zu werden, bedarf es vorerst eines Subjektes, das diese Amnestie gewährt. Da dieselbe den Verzicht auf die Geltendmachung eines Strafanspruches darstellt, kann als Subjekt der Amnestiegewährung

[3]) BGE 68 I 50.

nur jemand in Frage kommen, dem dieser Strafanspruch auch zusteht, und dies ist der Staat[4]). Im Steuerrecht jedoch können als Träger des Steueranspruches und deshalb auch als Träger des Steuerstrafanspruches nicht bloss der Staat, sondern auch andere Gemeinwesen auftreten[5]). Somit ist ein erstes Kriterium zwischen der Amnestie i. a. und der Steueramnestie aufgedeckt.

Weiter bedarf es, um der Amnestie i. a. teilhaftig zu werden, einer natürlichen Person, die einen bestimmten Straftatbestand erfüllt hat oder von der dies wenigstens behauptet wird. Deshalb wurde sie zu einer bestimmten Strafe verurteilt oder soll dazu noch verurteilt werden. Wenn nun für diese strafbare Tat durch die Bundesversammlung eine Amnestie i. a. erteilt wird, — es geschieht dies allerdings immer nur für eine Mehrheit von Personen — so wird der betreffende Delinquent ohne weiteres der Amnestie i. a. teilhaftig, selbst dann, wenn er dies gar nicht will[6]). Der Betreffende hat vor allem auch kein besonderes Amnestiegesuch einzureichen. Ferner beruht die Amnestie i. a. auch nicht darauf, dass ihre Gewährung ein bestimmtes zukünftiges Verhalten zur Voraussetzung hätte, wie dies für den Delinquenten etwa beim Rechtsinstitut der bedingten Verurteilung oder Entlassung der Fall ist.

Anders sind die Grundlagen bei der Steueramnestie. Nicht bloss natürliche Personen, sondern auch Personenverbindungen, sofern ihnen die Eigenschaft eines Steuersubjektes zukommt, und auch andere Gesamthandsverhältnisse können sich

---

[4]) Nach BV Art. 64 bis steht die Strafkompetenz für das gemeine Strafrecht dem Bunde zu und nach StGB Art. 335 Ziff. 1 teilweise auch noch den Kantonen. Es kommen demnach nur Bund und Kantone als Inhaber des Strafanspruches in Frage. Deshalb haben wir die Amnestie i. a. auch als Verzicht des Staates auf seinen ihm zustehenden Strafanspruch dargelegt. Vgl. § 3 Ziff. 1.

[5]) Vgl. dazu die Ausführungen über das Subjekt der Amnestiepflicht im § 8 Ziff. 1.

[6]) Es ist nämlich gut denkbar, dass ein Angeschuldigter die gesetzlich vorgesehene Durchführung eines Strafverfahrens einer Amnestierung vorzieht. Es besteht dann für ihn die Möglichkeit event. seine Nichtschuld zu beweisen und freigesprochen zu werden. Bei einer Amnestierung dagegen bleibt der Verdacht eines schuldhaft begangenen Deliktes meist bestehen.

der Steueramnestie erfreuen, wenn sie ein Steuervergehen begangen haben. Die Vorteile der Steueramnestie werden nur jenem Steuerpflichtigen gewährt, der seinen Willen, die Steueramnestie zu erlangen, innerhalb einer bestimmten Frist kund tut[7]). Die Erlangung der Steueramnestie wird ferner davon abhängig gemacht, dass bisher nicht versteuerte Einkommens- und Vermögenswerte zukünftig der Besteuerung zugeführt werden[8]). Der Steuerpflichtige hat bis zu einem bestimmten, im Amnestieerlass vorgesehenen Zeitpunkt seine vorhandenen Steuerkapitalien bekannt zu geben, indem er mit restloser Ehrlichkeit seine bisher verheimlichten Einkommens- und Vermögensverhältnisse lüftet. Es gibt also keine Steueramnestie bei einer bloss halben oder dreiviertel Ehrlichkeit, sondern nur bei einer solchen, die vollständig ist[9]). Zu einer derartigen Besserung hat sich ein Delinquent des gemeinen Strafrechts nicht aufzuraffen. Trotzdem kann er an einer Amnestie i. a. teilnehmen.

Wie die Amnestie i. a. kommt auch die Steueramnestie immer einer Anzahl vorläufig nicht individuell bestimmten Personen zu. Die Amnestie ist nämlich eine Institution, die für eine Mehrheit von Personen bestimmt ist. Auch im Volksbewusstsein wird sie jederzeit als eine Institution aufgefasst, die einer Mehrheit von Personen zugute kommt.

Weitere Kriterien für die Abgrenzung der Steueramnestie von der Amnestie i. a. ergeben sich, wenn wir die Wirkungen der beiden Amnestien miteinander vergleichen. Im vorhergehenden Kapitel haben wir dargelegt, dass die Amnestie i. a. die Nichtanhebung bezw. die Einstellung einer Strafverfolgung oder einer Strafvollstreckung umfasst. «Steueramnestie be-

---

[7]) Dies kann auf verschiedene Arten geschehen. Vgl. § 11 Ziff. 1 lit. a.

[8]) So bstimmt z. B. auch der Art. 2 Abs. 1 AmnB, dass nur derjenige von den Folgen bisher ungenügnder Versteuerung befreit werde, der «in seiner Erklärung für das neue Wehropfer und für die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode die Bestandteile des Einkommens und des Vermögens vollständig und genau angibt ...»

[9]) Eine Ausnahme macht einzig der Kanton Graubünden, vgl. § 9 Ziff. 1 lit c.

deutet Straflosigkeit für bisher ungenügende Versteuerung,» sagt das Bundesgericht. Ungenügend versteuert jener, der eine Steuerverkürzung vornimmt, die nach *Blumenstein* darin besteht, «dass eine zur Steuerleistung verpflichtete Person durch ein bestimmtes Verhalten dem Gemeinwesen einen ihm nach Gesetz zukommenden Steuerbetrag ganz oder teilweise entzieht»[10]). Die Steueramnestie bewirkt nun, dass die Rechtsfolgen, die die Steuerstrafgesetze für diese ungenügende Versteuerung vorsehen, nicht eintreten. Ganz im Gegenteil zur Amnestie i. a. treffen diese Strafen den Steuerdelinquenten aber nur dann nicht, wenn ein Steuerstrafverfahren gegen den vermutlich Fehlbaren überhaupt noch nicht eingeleitet worden ist oder wenn durch einen rechtskräftigen Entscheid die Strafe nicht schon bereits in Bestand und Umfang festgestellt wurde.

Nach der zitierten bundesgerichtlichen Definition der Steueramnestie besteht dieselbe auch darin, «dass keine Nachzahlung für bis dahin vorenthaltene Steuern gefordert wird.» Durch die Steueramnestie werden demnach die fehlbaren Steuerpflichtigen weder zu Strafen, die sie infolge ihres Rechtsbruches verdient haben, verurteilt, noch haben sie ihre ursprünglichen steuerrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, soweit dieselben noch geltend gemacht werden könnten. Gegenüber den Steuerdefraudanten werden also nicht bloss keine Steuerstrafen verhängt, sondern es werden auch keine Steuernachforderungen mehr erhoben, die vom Steuerhinterzieher nur verlangen würden, was er in der Vergangenheit dem Staate vorenthalten hat. Es ergibt sich daraus dass die Steuerdefraudanten durch die Steueramnestie geradezu für ihr rechtswidriges und meist auch schuldhaftes Verhalten belohnt werden. Soweit geht die Amnestie i. a. nun doch nicht. Das würde bei ihr gar nichts anderes heissen, als dass der Rechtsbrecher keine Strafe zu erdulden hätte für den ideellen Schaden, den er an schutzwürdigen Rechtsgütern begangen hat und dass er auch für den materiellen Schaden, den er bei der Begehung seines Deliktes angerichtet hat, nicht aufzukommen hätte[11]).

[10]) Blumenstein, Steuerrecht 1 345.

[11]) Wie wir jedoch bereits angeführt haben, bleiben die zivilrechtlichen Folgen durch die Amnestiegewährung unberührt. Vgl. § 3 Ziff. 1 lit. a.

Die einzelnen Amnesticerlasse sind allerdings zu unterscheiden. Durch die positvrechtliche Ausgestaltung der Steueramnestie in Bund und Kantonen werden ihr die dargelegten Wirkungen nicht einheitlich zugeschrieben[12]). Wo der Steueramnestie aber die dargelegte Wirkung nicht zukommt, haben wir es jedoch nur mehr mit einer Teilamnestie zu tun, deren Begriff in der Bundesversammlung, anlässlich der Beratungen über den Amnestiebeschluss, ebenfalls erörtert wurden[13]). Bei der Steueramnestie betrachten wir es aber als eine notwendige Grundlage, dass auch Nachsteuern nicht mehr erhoben werden können. Nur in diesem Falle ist die Steueramnestie wirklich eine umfassende Vollamnestie, die den Zweck, den sie erstrebt, nicht durch das Stehenlassen von Hindernissen gefährdet[14]).

3. Die Schlussfolgerung — Definition.

Nach unseren Untersuchungen über die Abgrenzung der Steueramnestie von der Amnestie i. a. kommen wir zur Feststellung, dass die erstere von der letzteren erheblich abweicht. Die Steueramnestie muss deshalb begrifflich von der Amnestie i. a. unterschieden werden.

Auf Grund der vorgenommenen Abgrenzung können wir die Steueramnestie definieren als *die Nichteröffnung eines*

---

[12]) Es stellt sich die Steueramnestie oft bloss als ein Verzicht auf Strafsteuern dar. Vgl. z. B. die Steueramnestieerlasse von Freiburg, Bern 1935 und Solothurn, ferner den bundesrechtlichen Amnestiebeschluss bezüglich der Schenkungs- und Kriegsgewinnsteuer, Vgl. dazu auch die Ausführungen in § 14 Ziff. 2 lit. c.

[13]) Im Sten. Bull. 1944 NR 415 führt **Perréard** dazu aus: «Quelle est la caractéristique de cette amnistie partielle? Elle est très simple: l'amnistie partielle tend à mettre au bénéfice de cette mésure les contribuables qui feront une déclaration correcte. Les dits contribuables ne sont pas frappés d'amende, mais ils devront s'acquitter des impôts cantonaux et fédéraux qui n'ont pas été payés jusqu'à présent.»

[14]) Vgl. Sten. Bull. 1944 StR 192, wo **Klöti** anführt: «Die vorgeschlagene Amnestie ist nicht eine Amnestie im gewöhnlichen Sinne dieses Begriffes, d. h. sie ist nicht eine Niederschlagung eines Verfahrens gegen ertappte Steuersünder, von denen die allermeisten aller Voraussicht nach weitersündigen, wenn man ihnen den Uebergang zur Steuerehrlichkeit nach ihrem Empfinden zu schwer macht.»

Straf- und Nachsteuerverfahrens gegenüber einer Mehrheit individuell nicht bestimmter Steuerpflichtiger, welche die positivrechtlich geforderten Voraussetzungen erfüllen, die an die Nichteröffnung des Straf- und Nachsteuerverfahrens geknüpft sind.

Nicht wesentlich scheint es uns zu sein, dass die Steueramnestie aus Gründen der Zweckmässigkeit erlassen werde[15]). Wir denken dabei an die übertriebenen Steuersätze, die in einigen Gemeinden und Kantonen noch zur Anwendung gelangen[16]). Wo sich die für die Amnestiegewährung zuständige Behörde dieser Verhältnisse bewusst ist, kann bei Erlass einer Steueramnestie der Gedanke der Billigkeit mitbestimmend sein. Ueberwiegend wird jedoch immer jener Gedanke massgebend sein, der annimmt, dass es eine grosse finanzpolitische Klugheit und Zweckmässigkeit darstelle, von der Verhängung nachteiliger Folgen für ungenügende Versteuerung abzusehen.

§ 5. Umfang der Steuerhinterziehung — Zweck und Mittel der Steueramnestie.

1. Der Umfang der Steuerhinterziehung[1]).

Trotz neuen Finanzprogrammen des Bundes, trotz seinen ausserordentlichen finanziellen Massnahmen, trotz der Einführung neuer Bundessteuern auf dem Vollmachtenwege, wie z. B. Krisenabgabe, Wehropfer, Wehrsteuer, Umsatzsteuer, Kriegsgewinnsteuer und Luxussteuer, wuchs die Schuldenlast der Eidgenossenschaft in der vergangenen Kriegszeit stetig an. Auf Ende 1944 wurde sie bereits auf rund 10 Milliarden Franken geschätzt[2]).

---

[15]) Dies verlangt **Burckhardt** bei der Definition der Amnestie i. a. Vgl. seinen Komm. 680.

[16]) Vgl. dazu **Ott,** Vermögens- und Einkommenssteuer in der Schweiz. Vgl. dazu unsere statistischen Angaben in § 5 Ziff. 2.

[1]) Die folgenden Ausführungen der Ziff. 1, 2 und 3 beziehen sich auf die Verhältnisse im Bund und auf den Amnestiebeschluss. Analogerweise gelten dieselben auch für die Kantone und die kantonalen Amnestieerlasse.

[2] Die Berechnungen stammen von Oetiker. Vgl. das Zitat von **Dellberg** im Sten. Bull. 1944 NR 387.

Gleichzeitig mit der Zunahme der Schulden, die besonders durch die ausserordentlichen Ausgaben für das Wehrwesen, für die kriegswirtschaftlichen Organisationen und für die Arbeitsbeschaffung entstunden und auch aus Verlusten von ausländischen Bankguthaben herrührten, wuchs die Anstrengung des Bundesfiskus, neue Mittel und Wege zu finden, um den gewaltigen Ausgaben auch vermehrte Einnahmen entgegenzusetzen.

Ein neuer Weg, den der Bundesfiskus wie auch die kantonalen Fisci eingeschlagen haben, um ihre öffentlichen Einnahmen zu steigern, bildete die Aufnahme des Kampfes gegen die weitverbreitete Steuerhinterziehung. Bereits im Jahre 1940, im Hinblick auf die im Wehropferbeschluss enthaltene Amnestievorschrift, wurde eine erste einheitliche Aktion für die Steuerehrlichkeit und damit für vermehrte Steuereinnahmen unternommen. Eine besondere Pressestelle für das eidgenössische Wehropfer hatte damals den Auftrag, «die Bevölkerung aufzuklären und zur Ehrlichkeit und gutem Willen anzuhalten»[3]). Durch den Art. 3 WOB wurde den Steuerdefraudanten sämtliche Nach- und Strafsteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden erlassen. Es wurde ihnen dadurch «der Weg zurück» erleichtert. Das «moralische Trommelfeuer»[4]) von damals verlief nicht ergebnislos. Es blieben jedoch noch viele auf halbem Wege stehen und viele fanden den Weg zur Ehrlichkeit überhaupt noch nicht. Nach vergleichenden Erhebungen des eidgenössischen Statistischen Amtes[5]) zwischen der zuletzt erhobenen direkten Bundessteuer — der Krisenabgabe III. Periode 1938 — und dem Wehropfer, ergab sich beim Wehropfer für die Vermögen von Fr. 50,000. — und mehr[6]) folgende Vermögensvermehrung:

---

[3]) **Munz,** Sten. Bull. 1944 NR 381.

[4]) **Munz** a. a. O. 381.

[5]) Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 141 43/44.

[6]) Der Vergleich zwischen Krisenabgabe und Wehropfer konnte sich nur auf Fr. 50,000.— und mehr beziehen, da die Besteuerung durch die Krisenabgabe erst bei einem solchen Vermögen einsetzte.

Reinvermögen auf Grund der Krisenabgabe III. Periode	13,242,7 Millionen Fr.
Reinvermögen auf Grund des Wehropfers	15,232,9 Millionen Fr.
Zunahme des Reinvermögens	1,990,2 Millionen Fr.

Bei dieser Zunahme des Vermögens sind die beim Wehropfer erstmals besteuerten Pensionsansprüche und laufenden Renten inbegriffen, jedoch, wie das eidgenössische Statistische Amt glaubt, nur unwesentlich. Ein Teil der Zunahme erklärt sich auch auf Grund einer natürlichen Vermögensvermehrung infolge eines wirtschaftlichen Aufschwunges in den Jahren 1938 und 1939. Von der Zunahme von 1990,2 Millionen Fr. wird jedoch der überwiegende Teil, nämlich 1200 Millionen Fr., als Amnestieerfolg angesehen.

Trotz dieses erfolgreichen Kampfes gegen die Steuerhinterziehung dauerte das dunkle Kapitel der Defraudation weiterhin an. Die eidgenössische Steuerverwaltung unternahm deshalb auf Grund der Wehropferstatistik eine Untersuchung über das «Ausmass der Steuerhinterziehung bei Wertschriften und Sparguthaben» in der Absicht, «in das Dunkel der Steuerdefraudation einiges Licht zu bringen»[7]).

Um das Ausmass der Hinterziehungen feststellen zu können, wurden die folgenden Grössen einander gegenübergestellt:

a) Der Gesamtbetrag der Aktien, Obligationen und Sparguthaben, die der schweizerischen Steuerhoheit unterliegen *(Sollbestand)*;

b) die beim Wehropfer deklarierten Werte;

c) die Bestände, die sich im Besitze von nichtwehropferpflichtigen natürlichen und juristischen Personen befinden.

Vom *Sollbestand* blieben nun beim einmaligen Wehropfer von 1940 unversteuert:

---

[7]) Vgl. die Darlegungen in der Zeitschrift für Schweizerische Statistik und Volkswirtschaft 80. Jahrgang 1944 183 ff. Die folgenden Zahlen sind ebenfalls den Untersuchungen der eidgenössischen Steuerverwaltung in dieser Zeitschrift entnommen.

von den Aktien:

1,5 Milliarden Fr. = 19% des gesamten Sollbestandes

von den Obligationen:

2,7 Milliarden Fr. = 21% des gesamten Sollbestandes

von den Sparguthaben:

2,0 Milliarden Fr. = 33% des gesamten Sollbestandes.

Allein an Wertschriften und Sparguthaben blieben also schätzungsweise 6,2 Milliarden Fr. der Besteuerung entzogen.

Es seien hier noch einige allerdings krasse Einzelfälle aufgezählt, die das Ausmass der Steuerhinterziehung beleuchten[8]).

Ein Steuerpflichtiger versteuerte dem Kanton ein Vermögen von 500,000 Fr. Nachdem die Beamten des Bundes diesen Fall untersucht hatten, ergab sich ein Vermögen von 1.300,000 Fr. In einem anderen Fall wurde dem Kanton 800,000 Franken versteuert. Als der Bund die Angelegenheit untersucht hatte, stellte sich jedoch ein Vermögen von 3 600,000 Fr. ein. Derselbe Steuerpflichtige versteuerte dem Kanton ein Einkommen von 25,000 Fr., dem Bunde aber nach genauer Untersuchung ein solches von 98,000 Fr.!

Soweit einige Tatsachen, die genügen dürften, um die gewaltige Bedeutung einer solchen Unehrlichkeit in Steuersachen für die staatlichen Finanzen darzutun. Diese Tatsachen gaben denn auch den Ausschlag dafür, den Kampf gegen die Steuerunehrlichkeit weiter zu führen, und zwar mit verschärften Mitteln.

Zur bedenklichen Tatsache der Steuerhinterziehung bemerkt *Henggeler* in der Schweizerischen Juristen-Zeitung: «Nun war in der Vergangenheit die Unehrlichkeit in Steuerfragen ebensosehr ein Charakteristikum des Eidgenossen, wie seine loyale Verlässlichkeit in der Führung der öffentlichen Geschäfte und im zivilen Rechtsverkehr[9]). Dass wir uns gegen

---

[8]) Die Zahlen sind den Darlegungen von Bundesrat Nobs entnommen; vgl. Sten. Bull. 1944 NR 550.

[9]) Henggeler, Steueramnestie, SJZ 41 17 ff.

ein solches Charakteristikum zur Wehr setzen, versteht sich. Wenn die Steuermoral in den andern Länder scheinbar eine bessere ist, dann nur dank dem Ausbau ihrer Steuergesetze, denen eine bessere Erfassungsmethode von Vermögen und Einkommen zu Grunde liegt. Sobald nämlich dem Staat die Möglichkeit gegeben wird, die engen Grenzen der Tatsachenermittlung in Steuersachen zu sprengen[10]) und sobald er nicht mehr bloss auf die zahlenmässigen Angaben der Steuerpflichtigen angewiesen ist, die vielfach je nach Gutdünken gemacht werden, wird sich plötzlich auch die Steuermoral bedeutend bessern. Dass auch in früheren Zeiten und anderen Ländern die schlechte Steuermoral ein «Charakteristikum» der Menschen war, beweist der Kampf gegen die Steuerunehrlichkeit in Deutschland nach dem ersten Weltkrieg[11]). Auch im Altertum schon brandmarkten Philosophen diese Untugend der Bürger[12]). Wenn wir deshalb die Steuerhinterziehung auch nicht als ein «Charakteristikum» der Eidgenossen anerkennen, so kann doch die Tatsache nicht abgestritten werden, dass die Defraudation in unserem Lande stark verbreitet ist.

2. Der Zweck der Steueramnestie.

Um gegen die bestehende Steuerhinterziehung, wie wir sie soeben darlegten, vorzugehen, mussten geeignete Massnahmen ergriffen werden. Die Steueramnestie soll eine solche Massnahme sein. Es bestimmt denn auch Art. 1 AmnB:

> Um die auf Unterdrückung der Steuerunehrlichkeit gerichtete Wirkung der Verrechnungssteuer zu steigern, wird eine Steueramnestie angeordnet.

Der Bundesrat selbst bemerkt zu diesem Artikel des Amnestiebeschlusses: «Die Bedenken, die gegen eine abermalige Steueramnestie ins Feld geführt werden können, liessen es als angezeigt erscheinen, im Beschluss selbst auf die besonderen

---

[10]) Vgl. dazu **Perret,** Amnestie 321 ff.

[11]) Vgl. **Lion-Hartenstein,** Steuer- und Devisennotrecht 1 ff.

[12]) Vgl. dazu die Zitate bei demselben a. a. O. 2.

Umstände hinzuweisen, die eine solche Massnahme rechtfertigen»[13]).

Die Rechtfertigung der Steueramnestie besteht demnach in ihrem Zweck, nämlich in der Unterdrückung der Steuerunehrlichkeit. Durch den Art. 1 AmnB wird jedoch auch zum Ausdruck gebracht, dass die Steueramnestie nicht das einzige Mittel ist, um diesen Zweck zu verwirklichen; denn sie wird in Verbindung gesetzt mit einer neuen Steuer, die dieselben Ziele verfolgt.

Wenn wir den Schritt des Bundesrates, der durch die Bundesversammlung gebilligt wurde[14]) und der den Zweck verfolgt, die Steuerehrlichkeit zu fördern, nur begrüssen können, so dürfen wir nicht vergessen, dass die Verwirklichung dieses Zieles nicht den eigentlichen Endzweck des Amnestiebeschlusses darstellt. Die Idee der Hebung der Steuermoral dient hier schlussendlich dem sehr realistischen Zwecke der Vermehrung der Steuereinnahmen in Bund, Kantonen und Gemeinden. Es wurden denn von der eidgenössischen Steuerverwaltung auch schon Berechnungen angestellt, bei denen sie sich nicht so sehr über die Hebung der Steuermoral als vielmehr über die 3—5 Milliarden Fr. freut, die der Staat durch die Steueramnestie zur Besteuerung sozusagen «finden» wird[15]).

Dieser eigentliche Endzweck der Steueramnestie ist, wie wir vorläufig gemachten Angaben in der Bundesversammlung entnehmen[16]), zum grossen Teil auch erreicht worden. So sollen die auf Grund des Amnestiebeschlusses neu angebenen Steuerwerte 4,5—5 Milliarden Franken ausmachen, was dem Bunde einige Millionen Franken vermehrter Steuergelder ein-

---

[13]) Zwischenbericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über die auf Grund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen vom 31. Oktober 1944, BBl 1944 1210.

[14]) Genehmigung des Amnestiebeschlusses durch den Nationalrat am 15. Dez. 1944 und durch den Ständerat am 5. Dez. 1944; vgl. Sten. Bull. 1944 NR 544 ff. und StR 203 ff.

[15]) Vgl. die Ausführungen von Bundesrat Nobs im Sten. Bull. 1944 NR 549.

[16]) Vgl. Sten. Bull. 1945 NR 338 ff.

bringen wird. Der gute Erfolg der Amnestie dürfte jedoch vor allem den Kantonen und Gemeinden zugute kommen, für die die Steuermehreinnahmen zirka 40 Millionen Franken betragen sollen. Durch die neue Steueramnestie des Bundes sind demnach 70—80 Prozent der berechneten Steuerhinterziehungen verschwunden.

Neben der Unterdrückung der Steuerunehrlichkeit liegt der neuen Steueramnestie, Art. 5 AmnB, noch ein anderer Zweckgedanke zu Grunde. Es ist derjenige der Förderung der Steuergerechtigkeit in den Kantonen. Schlussendlich soll aber auch dieser Zweck der Vermehrung der staatlichen Einnahmen dienen.

Ein Hindernis der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bilden nämlich vielfach die enorm hohen Steuersätze einiger Kantone und Gemeinden. Der Steuerpflichtige betrachtet dort die Hinterziehung als eine Art berechtigter Notwehr dem übertrieben fordernden Gemeinwesen gegenüber. Er zieht es deshalb vor, sein wahres Einkommen und Vermögen zu verheimlichen, selbst auf das Risiko des Erwischt- und Bestraftwerdens hin[17]). Einige Zahlen, die die grosse Verschiedenheit der Steuersätze in den Kantonshauptstädten und den Städten über 10,000 Einwohner dartun, mögen dies beweisen[18]). Dabei sind die Steuersätze vieler Gemeinden noch bedeutend höher als die Maxima der Städte, die wir in der folgenden Tabelle aufführen:

---

[17]) Ueber die Steuersätze der Kantone und Gemeinden vgl. **Ott**, Die Vermögens- und Einkommenssteuer in der Schweiz (2. A. 1927 Zürich).

[18]) Die Tabellenzahlen sind dem Statistischen Quellenwerk der Schweiz Heft 136 entnommen. Die Zahlen geben die Steuerbelastung im Jahre 1943 wieder.

Eine *unselbständig erwerbende Einzelperson* versteuert an Gemeinde und Kanton von einem *Arbeitseinkommen* von:

	Fr. 5000.—	Fr. 10,000.—
In Stans[19]) **(Minimum)**	Fr. **81.90** oder 1,6 %	Fr. **364.**— oder 3,6 %
In Basel	Fr. 194.— oder 3,9 %	Fr. 625.50 oder 6,2 %
In Fribourg	Fr. 230.50 oder 4,6 %	Fr. 845.— oder 8,4 %
In Solothurn	Fr. 301.10 oder 6,0 %	Fr. 829.40 oder 8,3 %
In St. Gallen[19])	Fr. 315.85 oder 6,3 %	Fr. 1169.15 oder 11,7 %
In Bern[19])	Fr. 334.05 oder 6,7 %	Fr. 1043.25 oder 10,4 %
In Appenzell	Fr. 335.60 oder 6,7 %	Fr. 964.80 oder 9,6 %
In Chur[19]) **(Maximum)**	Fr. **362.65** oder 7.2 %	Fr. **1468.55** oder 14,7 %

Eine *unselbständig erwerbende Familie mit 2 Kindern* versteuert an Gemeinde und Kanton von einem *Arbeitseinkommen* von:

	Fr. 5000.—	Fr. 10,000.—
In Stans **(Minimum)**	Fr. **43.70** oder 0,9 %	Fr. **302.10** oder 3,0 %
In Fribourg	Fr. 157.— oder 3,1 %	Fr. 727.— oder 7,3 %
In Solothurn	Fr. 189.60 oder 3,8 %	Fr. 681.10 oder 6,8 %
In Basel	Fr. 194.— oder 3,9 %	Fr. 625.50 oder 6,2 %
In St. Gallen	Fr. 193.55 oder 3,9 %	Fr. 873.35 oder 8,7 %
In Appenzell	Fr. 255.— oder 5,1 %	Fr. 923.20 oder 9,2 %
In Bern	Fr. 224.70 oder 4,5 %	Fr. 966.90 oder 9,7 %
In Chur **(Maximum)**	Fr. **319.65** oder 6,4 %	Fr. **1390.75** oder 13,9 %

Zu diesen verschiedenen Steuersätzen in Bezug auf das Arbeitseinkommen kommen die ebenso grossen Differenzen in der Vermögensbelastung. Diese setzt sich zusammen aus einer Vermögenssteuer und einer Einkommenssteuer vom Vermögensertrag. Bei der Hälfte der Kantone jedoch wird der Vermögensertrag überhaupt noch nicht besteuert.

Die *Vermögensbelastung eines Verheirateten ohne Kinder* zugunsten der Gemeinde und des Kantons beträgt für ein *Vermögen* von:

	Fr. 20,000.—	Fr. 50,000.—	Fr. 100,000.—
In Basel **(Minimum)**	Fr. 24.—	Fr. 84.—	Fr. **350.90**
In Solothurn	Fr. 69.65	Fr. 216.65	Fr. 707.75
In Bern	Fr. 120.—	Fr. 340.35	Fr. 780.95
In Fribourg	Fr. 145.—	Fr. 435.—	Fr. 1030.—
In Chur	Fr. 149.—	Fr. 399.55	Fr. 907.85
In Stans	Fr. 200.20	Fr. 473.20	Fr. 973.70
In St. Gallen **(Maximum)**	Fr. **273.60**	Fr. **671.10**	Fr. 1349.75
In Appenzell **(Maximum)**	Fr. 268.—	Fr. 658.—	Fr. **1438.**—

[19]) Die Kantone Bern, St. Gallen und Graubünden haben inzwischen die Reform ihrer Steuergesetze durchgeführt. In Nidwalden wurde die Ar-

Die hohen Steuersätze — in einigen kleineren Gemeinden sind sie, wie bereits erwähnt, noch bedeutend höher — erklären sich grossenteils aus der Tatsache, dass das steuerberechtigte Gemeinwesen selbst mit der Steuerhinterziehung in grösserem Ausmass rechnet und deshalb mit zumTeil prohibitiven Steuersätzen einen Ausgleich schafft für jene Steuern, die ihm durch die Hinterziehung entgehen[20]). Dass den Steuerdefraudanten bei solchen Verhältnissen der Entschluss zum Ehrlichwerden schwer fällt, ist begreiflich.

Dieser Schwierigkeit nun will der Amnestiebeschluss abhelfen, indem er die Kantone auffordert, ihre notwendigen Steuerreformen bis Ende 1946 durchzuführen. Die Steuersätze sollten dabei der neuen Steuerehrlichkeit der Bürger angepasst werden. Bis zu diesem Zeitpunkt schliesst sich der Bund einer kantonalen Steueramnestie auch für die Bundessteuern an[21]). Durch die Fristansetzung gegenüber den Kantonen verfolgt der Bund den Zweck, diesen die nötige Zeit zur Vorbereitung und Durchberatung der neuen Steuergesetze zu lassen und den Steuerpflichtigen in den betreffenden Kantonen die Bedenkzeit zum Ehrlichwerden noch ein allerletztes Mal zu verlängern. Ueber die etwas unzulängliche Regelung, die der Amnestiebeschluss zur Erreichung dieses Zweckes, der Sanierung der Steuerrechtsverhältnisse in den Kantonen vorsieht, sei in der kommenden Ziffer hingewiesen. Hier sei lediglich festgehalten, dass der Amnestiebeschluss neben der Förderung der Steuerehrlichkeit der Steuerschuldner auch die Förderung der Steuergerechtigkeit in den Kantonen bezweckt.

---

beit für die Revision erneut aufgenommen, nachdem das der Landsgemeinde vorgelegte Steuergesetz von dieser verworfen wurde.

[20]) Die Tatsache, dass einzelne Gemeinden über 90 % des Vermögensertrages wegsteuern, kann zu der etwas komischen Situation führen, dass einem in eine solche Gemeinde neu zugezogenen Bürger, der eine richtige Steuererklärung abgibt, der Gemeindepräsident oder ein Organ der Steuerbehörde erklärt: «Mein Lieber, das ist bei uns nicht so! Du kannst nicht so viel versteuern, denn unsere Steuersätze sind so, dass das viel zu viel kosten würde.» (Vgl. **Nobs,** Sten. Bull. NR 550.)

[21]) Art. 5 Abs. 1 AmnB.

Erst eine spätere Zeit wird endgültig feststellen können, ob die neue Steueramnestie des Bundes ihre Zwecke erfüllt hat. Die Prognosen jedenfalls sind kontrovers[22]).

3. Die Mittel zur Erreichung des Zweckes der Steueramnestie.

Soll die Steueramnestie ihre Zwecke auch erreichen, so bedarf sie geeigneter Hilfsmittel. Diese sollen einerseits den Entschluss des Steuerpflichtigen, ehrlich zu werden, fördern und anderseits die Kantone anhalten, ihre Steuerreformen tatsächlich auch durchzuführen. Die bereits vorhandenen Hilfsmittel sollen an dieser Stelle nur summarisch aufgezählt werden.

Im Hinblick auf die neue Steueramnestie des Bundes wurde einmal, um die Steuerehrlichkeit der Pflichtigen zu heben, ein moralischer Appell an das Gewissen der einzelnen Steuerschuldner gerichtet. In Zeitungen und Broschüren[23]) wurde aufgeklärt, gerügt und gemahnt. Der Steuerpflichtige wurde aufgefordert, seine steuerrechtlichen Pflichten dem Staate gegenüber in Ordnung zu bringen, zumal der Amnestiebeschluss die allerletzte Gelegenheit darstelle, um für vergangene Steuervergehen nicht bestraft zu werden[24]). Bei vielen Steuersündern genügt die Moral jedoch nicht. Es müssen Mittel dazu kommen, die den Steuerpflichtigen zwingen, sich auch in den Steuerangelegenheiten korrekt zu verhalten. Der Staat hat hier ein psychisches Zwangsmittel, die Angst vor der Entdeckung der Steuerhinterziehung, angewandt. Diese Angst wird geweckt durch alle jene Massnahmen, die geeignet sind, die Entdeckungsgefahr der Steuerhinterziehung zu vergrössern.

---

[22]) Vgl. dazu die Beratungen in den eidgenössischen Parlamenten, Sten. Bull. 1944 StR 183 ff. und NR 406 ff. besonders auch 418.

[23]) Vgl. dazu die volkstümliche Aufklärungsschrift, die von der eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde: «Vo jetz a wird alles verstüüret.» Vgl. auch die durch den Bundesrat vorgesehenen Massnahmen im Kreisschreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen über die Massnahmen zur Verbesserung der Steuerverhältnisse vom 8. Dezember 1944; BBl 1944 1518 Ziff. 2.

[24]) Vgl. dazu Bundesrat **Nobs**, Sten. Bull. 1944 StR 197.

Präventiv gilt die Verschärfung der Tatsachenermittlung im Steuerveranlagungsverfahren zweifellos als eine solche Massnahme. Für die heute erhobenen Bundessteuern ist diese Verschärfung auch schon weitgehend durchgeführt. Sie besteht darin, dass der Steuerpflichtige nicht bloss eine summarische Steuererklärung, sondern eine detaillierte Angabe seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse abzugeben hat. Durch Bücher, Urkunden, Aufstellung von Wertschriften- und Schuldenverzeichnisse hat er seine Angaben zudem noch zu belegen[25]).

Als weitere Massnahmen kommen in Betracht[26]): die Inventarisation in allen Todesfällen im allgemeinen[27]) und die Aufhebung des Bankgeheimnisses bei der Inventarisation im besonderen[28]). Als ein Zwangsmittel von ganz besonderer Bedeutung ist die Einführung der 15prozentigen Verrechnungssteuer anzusehen[29]). Von grösserer Wichtigkeit jedoch muss ihre Erhöhung auf 25 Prozent angesehen werden. Dadurch wird sie zu einer richtigen «Verleidersteuer, die zahlreiche Defraudanten erheblich beunruhigen und verdriesssn wird»[30]), da nun die Unehrlichkeit nur noch schlecht rentieren dürfte. Die Erhöhung der Verrechnungssteuer auf 25 Prozent bildet formell auch den Anlass zur neuen Amnestiegewährung[31]), lautet doch der offizielle Titel des Amnestiebeschlusses *«Bundesratsbe-*

---

[25]) Vgl. **Perret,** Amnestie, Archiv 9 332 ff.

[26]) Nähere Ausführungen zu den einzelnen Massnahmen bei **Henggeler,** Steueramnestie, SJZ 41 19 ff.

[27]) Verfügung des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartementes über die Errichtung des Nachlassinventars für die Wehrsteuer und für das neue Wehropfer vom 7. Dez. 1944 (AS 60 781 ff.); nach dieser Verfügung hat innert 8 Tagen nach Eintritt des Todes über Nachlass und Vermögen des Verstorbenen, sowie der von ihm in der Steuerpflicht vertretenen Personen eine Inventarisation stattzufinden.

[28]) Dies geschieht durch Art. 90 Abs. 8 des am 31. Oktober 1944 abgeänderten Wehrsteuerbeschlusses (AS 60 705).

[29]) BRB über die Verrechnungssteuer vom 1. Sept. 1943 (AS 59 707).

[30]) So Bundesrat **Nobs** im Nationalrat; Sten. Bull. 1944 NR 421.

[31]) BRB über die Abänderung des Verrechnungssteuerbeschlusses vom 31. Okt. 1944. Abgeändert wurde Art. 4 Abs. 1 des Beschlusses (AS 60 699).

schluss über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer»[32]). Die Tatsache, dass der Steuersatz der Verrechnungssteuer weiterhin erhöht werden kann — in den parlamentarischen Kommissionen wurde solche Anträge gestellt[33]) — kann ebenfalls eine beschleunigte Förderung der Ehrlichkeit zur Folge haben. Es kommen als weitere Mittel dazu, steuerrechtliche Buchprüfungen, die durch besonders geschulte Inspektoren vorgenommen werden, ferner steuerrechtliche Meldungen aller Art, die der Steuerschuldner dem Steuerbeamten gegenüber zu machen hat. Hinter jeder steuerrechtlichen Pflichtverletzung stehen heute zudem rigorose Strafdrohungen, und zwar Bussen bis zu 100,000 Fr. und auch Freiheitsstrafen[34]). Trotz diesen psychischen Druckmitteln bleibt natürlich die Möglichkeit der Steuerhinterziehung weiterhin bestehen. Es hat denn auch die neue Steueramnestie des Bundes keinen hundertprozentigen Erfolg zu verzeichnen.

Die Durchführung der nötigen Steuerreformen in den Kantonen ist der zweite Zweck, den die Steueramnestie erreichen soll. Der Steuergesetzgeber hat aber die Kantone weder verpflichtet, ihre notwendigen Reformen tatsächlich auch durchzuführen, noch hat er ihnen irgendwelche Nachteile angedroht für den Fall, dass sie diese Steuerreformen unterlassen. Hätte er dies jedoch tun wollen, so wäre der Bund zweifellos auf erhebliche politische und staatsrechtliche Widerstände gestossen. Weil aber gegenüber den Kantonen keine Zwangsmittel vorge-

---

[32]) Vgl. dazu **Holenstein,** Sten. Bull. 1944 NR 408. Trotzdem hier bloss von der «Einführung» die Rede ist, handelt es sich bereits um die Einführung der erhöhten 25 prozentigen Verrechnungssteuer.

[33]) Vgl. **Schmucki** und **Fricker,** Sten. Bull. 1944 StR 204 und 208.

[34]) Vgl. Art. 40 und 41 des BRB über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer vom 12. Jan. 1940. Betr. den Steuerstrafen vgl. auch die durch Bundesrat **Nobs** angekündigte Reform des Steuerstrafrechts, Sten. Bull. 1944 NR 556/557. — In einigen Kantonen sind für die schwereren Steuervergehen bereits Freiheitsstrafen angedroht, so z. B. in Zürich und St. Gallen. In Bern kann nach dem neuen Steuergesetz vom 29. Okt. 1944 der Regierungsrat die Strafverfügung bei schweren Steuerhinterziehungen veröffentlichen, was ebenfalls ein beachtenswertes Druckmittel gegen die Steuerdefraudation darstellt (Art. 174 des bern. Steuergesetzes).

sehen wurden, um sie zu den notwendigen Steuerreformen zu veranlassen, scheint uns die Erreichung dieses Steueramnestiezweckes stark in Frage gestellt und mit ihm in den betreffenden Kantonen der Erfolg der neuen Steueramnestie des Bundes überhaupt. Die Steuerpflichtigen werden hier nämlich vor ein schwieriges Dilemma gestellt. Es bleiben ihnen nur zwei Wege offen. Sie gehen entweder den Weg der Ehrlichkeit und riskieren übersetzte Steuern zu zahlen, wenn die Reform der Steuergesetze nicht durchgeführt wird, oder dann entschliessen sie sich, ihre wahren Einkommens- und Vermögensverhältnisse weiterhin zu verheimlichen. Sie nehmen dabei das Risiko auf sich, dass ihre Hinterziehungen entdeckt werden. Die Steuerpflichtigen stehen in solchen Kantonen vor einer etwas ungemütlichen Situation, da der Steuergesetzgeber — freilich aus achtenswerten Gründen — es unterlassen hat, dafür zu sorgen, dass die betreffenden Kantone auch tatsächlich ihre nötigen Steuerreformen durchführen[35]).

§ 6. Rechtliche Natur und systematische Stellung der Steueramnestie im Rechtssystem.

1. Die rechtliche Natur der Steueramnestie.

Die Gesamtheit der Rechtsregeln, nach denen der Staat Strafen verhängt, macht das Strafrecht im objektiven Sinne aus. Strafrecht im subjektiven Sinn hingegen ist «das in dem objektiven Strafrecht begründete Recht des Staates zu strafen»[1]). Durch die Gewährung der Steueramnestie schaltet der Staat, bezw. einer seiner steuerberechtigten Selbstverwaltungskörper sein Steuerstrafrecht im objektiven Sinne in einem ganz bestimmten Umfang aus. In demselben Ausmass fällt dann auch das ius puniendi, das im objektiven Strafrecht begründet ist, dahin. Rechtlich stellt sich dieser Vorgang als Verzicht des steuerberechtigten Gemeinwesens auf die Geltendmachung

---

[35]) Vgl. dazu auch **Kaufmann**, Steueramnestie, Zentralbl. 46 7/8 lit. B.

[1]) **Allfeld**, Lehrbuch 1.

seines steuerrechtlichen Strafanspruches dar. Vom verfahrensrechtlichen Gesichtspunkt aus gesehen ist die Steueramnestie ein Verzicht des steuerberechtigten Gemeinwesens auf die Einleitung eines steuerrechtlichen Strafverfahrens und damit auf die Feststellung und den Umfang des ius puniendi.

Damit haben wir aber erst die rechtliche Natur der Steueramnestie in Bezug auf die Nichtverhängung von Strafsteuern festgehalten. Es ist noch die rechtliche Natur bezüglich der Nichtgeltendmachung von Steuernachforderungen darzutun. Die steuerrechtliche Vollamnestie besteht ja in der Nichteröffnung eines Straf- *und* Nachsteuerverfahrens.

Wie jeder Privatmann, jeder Geschäftsherr, jede Aktiengesellschaft ihre vermögensrechtlichen Ansprüche gegenüber ihren Schuldnern nicht geltend machen müssen, da sie ihres privatrechtlichen Charakters wegen zur Verfügung der Berechtigten stehen, so braucht auch der Staat nicht alle seine vermögensrechtlichen Ansprüche geltend zu machen, wenn sie ihm auf Grund *privatrechtlicher* Rechtsgeschäfte zustehen. Obwohl die Fiskalbehörden grundsätzlich die Vermögensrechte des Staates zu wahren haben[2]), entscheiden sie dennoch nach pflichtgemässem Ermessen — soweit Dienstvorschriften fehlen — ob die Geltendmachung der Ansprüche aus privatrechtlichen Rechtstiteln im öffentlichen Interesse liege oder nicht. Die aus dem Privatrecht sich ergebende Dispositionsfreiheit steht auch dem Fiskus zu. Bei den vermögensrechtlichen Ansprüchen *öffentlichrechtlicher* Natur hingegen — und also solche stellen sich die Steuern dar — haben die Fiskalbehörden nicht bloss eine Befugnis, sondern die Pflicht zur Erhebung der Steuern, da ihre Erhebung auf zwingenden Rechtssätzen beruht. Durch die Steueramnestie hebt das steuerberechtigte Gemeinwesen auch jene Rechtssätze auf, nach denen es die ursprünglichen Steuerforderungen geltend zu machen hat. Rechtlich ist dies ein Verzicht des steuerberechtigten Gemeinwesens auf die Geltendmachung seines Steuernachforderungsanspruches. Ver-

---

[2]) Vgl. dazu Art. 22 des BG über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten vom 30. Juni 1927.

fahrensrechtlich aber stellt sich dieser Verzicht dar als die Nichteinleitung eines Steuernachforderungsverfahrens. Die Feststellung, ob und in welchem Umfang eine Nachsteuerforderung existiert, fällt damit dahin.

2. Die Steueramnestie, ein Gesetzgebungsakt.

Wir haben schon dargetan[3]), dass die Amnestie i. a., je nach ihrer konkreten rechtlichen Ausgestaltung, sowohl der staatlichen Funktion der Verwaltung als auch jener der Rechtsetzung angehören kann. Die Steueramnestie ist zur staatlichen Funktion der Rechtssetzung zu zählen. Dieser ist wesentlich «die Aufstellung allgemein gültiger Rechtssätze und die Einhaltung eines eigenartigen Gesetzgebungsverfahrens»[4]). Rechtssätze dieser Art sind sowohl Gesetz im materiellen als auch im formellen Sinne. Unter öffentlichrechtlichen Rechtssätzen wiederum — um solche handelt es sich bei der Steueramnestie, wo der Staat mit seiner Zwangsgewalt obrigkeitlich seinen Untertanen gegenübertritt — verstehen wir Vorschriften, die teils an die Adresse der Bürger, teils an die Adresse der Behörden gerichtet sind, die aber nicht bloss Instruktionen an die Verwaltungsorgane enthalten, sondern Rechte und Pflichten für die Bürger begründen. Solche Rechtssätze bilden die Grundlage für Rechtsbeziehungen zwischen der Verwaltung und den Bürgern. Die Verwaltung, trotzdem sie eine persona potentior ist, und Bürger werden gegenseitig gebunden[5]). Trifft dies bei der Steueramnestie zu, so wird sie zum Steuerrechtsverhältnis mit Rechten und Pflichten der an diesem Verhältnis beteiligten Parteien.

Sowohl im Wehropferbeschluss als auch im Amnestiebeschluss des Bundes und in den Steueramnestieerlassen der Kan-

---

[3]) § 3 Ziff. 2.

[4]) So Ruck, Verwaltungsrecht 1 15. Rechtssätze können jedoch auch ausserhalb des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens entstehen. Es handelt sich dann allerdings nur um Rechtssätze im materiellen, nicht aber auch um solche im formellen Sinn.

[5]) Derselbe über die Rechtsverordnung a. a. O. 60.

tone trifft uns die Steueramnestie als ein Gesetz im materiellen Sinn entgegen. Mit den Worten

> «wer in seiner Erklärung für das neue Wehropfer und für die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode die Bestandteile des Einkommens und des Vermögens vollständig und genau angibt ... wird nach Massgabe von Art. 3 von den Folgen befreit, die ihn nach den Steuergesetzen des Bundes, der Kantone und Gemeinden dafür treffen würden ... dass er vordem seine Steuerpflicht nicht oder nicht vollständig erfüllt hat»[6])

richtet sich der Gesetzgeber an alle Steuerpflichtigen und an die zuständigen Behörden, denen er ein bestimmtes Verhalten vorschreibt. Er schafft aber mit dieser Vorschrift keine interne Verhaltensregel der Fiskalverwaltung, sondern er will, dass durch sie dem Steuerpflichtigen auch Rechte erwachsen[7]). Aus diesem Grunde ergibt sich, dass die Steueramnestieerlasse die materiellen Voraussetzungen eines Rechtsatzes erfüllen. Die Gewährung der Steueramnestie ist demnach ein Akt der Gesetzgebung. Die Amnestieerlasse selbst sind Gesetze im materiellen Sinn, welche zu ihrem Inhalt die Aufhebung von Steuerstraf- und Steuernachforderungsrecht haben. In welchem Umfang, persönlich, sachlich und zeitlich betrachtet, das bestehende Steuerstraf- und Steuernachforderungsrecht durch das Recht der Steueramnestie ersetzt wird, muss aus dem konkreten Amnestieerlass selbst entnommen werden.

Die Frage, ob die Steueramnestie auch Gesetz im formellen Sinne sein muss, ist für das Bundesrecht in der Bundesverfassung und für das kantonale Recht in den entsprechenden Staatsverfassungen geregelt. Für die Steueramnestie des Bundes gilt dasselbe wie für die Amnestie i. a. Aus Art. 85 Ziff. 7 in Verbindung mit Art. 92 BV kann entnommen werden, dass die Amnestie auf dem Wege der Gesetzgebung zu erlassen sei.

---

[6]) So der AmnB Art. 2 Abs. 1. — Die Steueramnestieerlasse der Kantone lauten inhaltlich durchwegs ähnlich.

[7]) Vgl. dazu unsere folgende Ziffer.

Obwohl die Steueramnestie nach der Bundesverfassung Gesetz im formellen Sinne zu sein hat, ist noch keine bundesrechtliche Steueramnestie auf dem Wege der Gesetzgebung zustande gekommen. Sie wurden jeweils auf Grund besonderer ausserordentlicher Vollmachten durch einen Bundesratsbeschluss erlassen. Dies hat seinen Grund in den ausserordentlichen Zeitverhältnissen, in denen sich diese Steueramnestien aufdrängten. So wurde auch die Steueramnestie des Wehropfer- und des Anmestiebeschlusses auf Grund des Vollmachtenbeschlusses der Bundesversammlung vom 30. August 1939[8]) durch den Bundesrat erlassen.

3. Die Steueramnestie, ein subjektives öffentliches Recht.

Der rechtliche Inhalt der Gesetze kann ein doppelter sein. Die Gesetzesnormen können bloss objektives Recht enthalten und den einzelnen Bürger auf den allgemeinen Anspruch gegenüber den Behörden beschränken, dass sie die zu seinen Gunsten erlassenen Gesetze vollziehen. In diesem Falle spricht man von einem Gesetzesvollziehungsanspruch oder auch von Reflexrechten[9]). Die Gesetze können jedoch jedem einzelnen Bürger konkrete, genau abgegrenzte Ansprüche auf die einzelnen im Gesetz ihm zugedachten Leistungen zubilligen. Der damit Bedachte tritt dann der zur Gesetzesvollziehung verpflichteten Behörde gegenüber wie ein Gläubiger seinem Schuldner. In diesem Fall besitzt der einzelne Bürger ein subjektives öffentliches Recht auf bestimmte staatliche Leistungen.

Enthalten nun die Amnestieerlasse solche subjektiven öffentlichen Rechte? Für das subjektive öffentliche Recht verlangt *Bühler* in seinem Werke über die subjektiven öffentlichen Rechte drei Merkmale[10]):

---

[8]) AS 55 769. Die Amnestieerlasse stützen sich auf Art. 3 des Vollmachtenbeschlusses.

[9]) Vgl. **Fleiner**, Institutionen 172 Ziff. 1.

[10]) **Bühler**, Die subjektiven öffentlichen Rechte 21.

a) dass der Rechtssatz zwingenden Charakter trage, d. h. dass das freie Ermessen der Verwaltung bei seiner Anwendung ausgeschlossen sei;

b) dass er zugunsten bestimmter Personen oder Personenkreise zur Verteidigung ihrer Individualinteressen und nicht nur im Interesse der Allgemeinheit erlassen sei;

c) dass er im Interesse dieser Personen mit der Wirkung erlassen sei, dass sie sich auf ihn sollen berufen können, dass sie mit Hilfe desselben ein bestimmtes Verhalten der Behörden sollen herbeiführen können.

Dem jeweiligen Wortlaut der Steueramnestieerlasse entnehmen wir das erste dieser Merkmale des subjektiven öffentlichen Rechts. Die Norm, die nicht nur bestimmt, die Verwaltung *kann* dies oder jenes tun, wenn sie es für richtig und zweckmässig hält, sondern die festlegt, die Behörde *hat* so zu handeln oder *muss* sich so verhalten, ist zwingend. Die Frage, nach der Zweckmässigkeit der Anwendung der Norm kann bei einem derartigen Wortlaut nicht mehr nach freiem Ermessen geprüft werden. Die Amnestieerlasse des Bundes und der Kantone enthalten durchwegs diesen zwingenden Wortlaut.

Das zweite Merkmal, das Interesse der Allgemeinheit an der Steueramnestie, ergibt sich aus dem erörterten Zweck der Steueramnestie. Dass die Steueramnestie aber auch zur Befriedigung von Individualinteressen erlassen ist, erkennen wir aus der Beantwortung der Frage, wem die Steueramnestie unmittelbar zustatten kommt[11]). Die Steueramnestie mit ihrem Verzicht auf Straf- und Nachsteuererhebung trifft unmittelbar den einzelnen Steuerdefraudanten. Derselbe hat besonders an der letzten Steueramnestie des Bundes, die verbunden ist mit der Einführung der 25prozentigen Verrechnungssteuer und schärferen Methoden der Tatsachenermittlung im Bundessteuer-

---

[11]) **Bühler** a. a. O. 44 schreibt: «Man hat um die wirkliche Natur eines Gesetzes zu erforschen, darnach zu sehen, wem es in Wirklichkeit unmittelbar zustatten kommt.» Dann erst, so sagt er, könne man erkennen, ob die Zweckbestimmung eines Gesetzes Schutz von allgemeinen oder von privaten Interessen sei.

recht, ein erhebliches Interesse. Er kann seine Steuerangelegenheiten dem Bunde, den Kantonen und den Gemeinden gegenüber ins Reine bringen.

Die Steueramnestie gewährt dem Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit, zum Schutze des erwähnten Individualinteresses, der Verwaltung mit einem bestimmten Verlangen gegenübertreten zu können. Damit ist das dritte Merkmal des subjektiven öffentlichen Rechtes erfüllt. Zwar enthält die Vorschrift der Steueramnestie in der Regel keinen Passus, der dem Steuerpflichtigen expressis verbis sagt, dass er ein Recht habe, dies und jenes zu verlangen und der ihm ausdrücklich einen Anspruch erteilt. Dadurch aber, dass die Amnestievorschrift die Voraussetzungen feststellt, unter welchen die Steuerbehörden die Amnestie in bestimmter Weise zu gewähren haben, statuiert sie für diese Behörden eine Amtspflicht. Das Korrelat zu dieser Pflicht der Amnestiegewährung, ist das Recht des Steuerpflichtigen, die Steueramnestie zu verlangen[12]).

Zur Bekräftigung unserer Ansicht über das subjektive öffentliche Recht der Steueramnestie führen wir noch die bereits erwähnte Tatsache an, dass der Gesetzgeber dieses Recht durch die Gewährung eines Rechtsschutzanspruches schützt. Dieser Anspruch kann bei bundesrechtlichen Steueramnestien bei der staats- und verwaltungsrechtlichen Abteilung des Bundesgerichtes geltend gemacht werden, bei den kantonalen Amnestien hingegen meistens bei den im betreffenden Steuerrecht vorgesehenen Rekursbehörden. Damit stünde auch nach *Burckhardt* das subjektive öffentliche Recht der Steueramnestie in den meisten Fällen fest, der nach *Bühler*[13]) die Anerkennung eines solchen Rechts abhängig macht von der Gewährung eines Rechtsschutzes durch ein Verwaltungsgericht.

---

[12]) Vgl. hierzu die rechtliche Konstruktion des Rechtsschutzes des subjektiven öffentlichen Rechtes bei **Laband, Wach** und **Hellwig**; zitiert bei **Bühler**, a. a. O. 57 Anm. 74.

[13]) A. a. O. 12 Anm. 22.

4. Die rechtliche Stellung der Steueramnestie im Rechtssystem.

Die Steueramnestie ist ein Hoheitsakt des Staates, durch den er selber beim Vorliegen bestimmter rechtlicher Tatsachen ein Veto spricht gegen die Anwendung seiner eigenen bestehenden Gesetze. Begrifflich hebt die Steueramnestie die Strafnormen des Strafsteuerrechtes auf. Auch die Normen betreffend den Nachsteuern, die jedoch sehr oft mit denen der Strafsteuern verbunden sind, werden durch die Amnestiebestimmungen ersetzt. In der rechtssystematischen Ordnung ist das Institut der Steueramnestie daher im Anschluss an das Steuerstrafrecht zu regeln.

Zum Teil wurde diese systematische Ordnung in den Gesetzgebungen auch eingehalten, besonders dann, wenn die Amnestieerlasse anlässlich der Einführung neuer Steuergesetze erlassen wurden. Die Amnestieerlasse sind darum im Steuerstrafrecht selbst oder doch in den betreffenden Steuergesetzen im unmittelbaren Anschluss an das Steuerstrafrecht enthalten. Vielfach finden wir die Amnestievorschriften auch unter den Uebergangsbestimmungen der Steuergesetze, was entsprechend ihrer zeitlich beschränkten Geltung auch richtig ist[14]). Der besonderen Bedeutung und Ausserordentlichkeit wegen wird die Steuermanestie zum Teil auch in besonderen Gesetzesbeschlüssen erlassen und so formell verselbständigt[15]).

Wichtiger als diese äusserliche oft zufällige Stellung der Steueramnestie im Rechtssystem ist die Frage nach dem Verhältnis des Steuerstrafrechts zum Strafrecht überhaupt. Von der rechtlichen Unterordnung des Steuerstrafrechts unter das

---

[14]) Vgl. die Steueramnestie des Krisenabgabebeschlusses 1937, Art. 155 Abs. 3 und diejenigen Steueramnestien, die anlässlich der Einführung neuer Steuergesetze in den Kantonen Zürich 1917, Freiburg, Solothurn, Graubünden, Luzern und St. Gallen 1944 erlassen wurden.

[15]) Vgl. im Bundesrecht den Amnestiebeschluss; im kantonalen Recht die Amnestieerlasse von Bern 1939, Genf, Waadt und St. Gallen 1939.

gemeine Strafrecht hängt es nämlich ab, ob die allgemeinen Lehren des Strafrechts auch auf die Tatbestände des Steuerstrafrechts Anwendung finden. Die Lösung dieser Frage ist auch für die Steueramnestie bedeutungsvoll[16]).

Das schweizerische Strafgesetzbuch behandelt in seinem besonderen Teil die einzelnen Straftatbestände, d. h. jene Handlungen und Unterlassungen, die mit Strafe bedroht sind. Aus gesetzgebungspolitischen und gesetzgebungstechnischen Gründen wurden jedoch auch die Straftatbestände in andern Gesetzen aufgestellt, sodass das Strafgesetzbuch nur einen Teil der strafrechtlichen Tatbestände — allerdings den wichtigsten — enthält. Mit dieser Methode erreicht der Gesetzgeber, dass die Strafdrohungen für Rechtsverletzungen dem Bürger im Gesetze unmittelbar dort zur Kenntnis gelangen, wo für ihn auch die Rechte und Pflichten auf einem bestimmten Rechtsgebiet geregelt sind[17]).

Auch im Steuerrecht wird, anschliessend an die Ordnung der Rechte und Pflichten der Steuersubjekte, bei den strafrechtlichen Bestimmungen festgelegt, welche Strafen derjenige zu erwarten habe, der seine Steuerpflichten nicht oder nicht richtig erfüllt.

Solche strafrechtliche Sonderbestimmungen ausserhalb des Strafgesetzbuches können zu diesem im Verhältnis der Spezialität stehen. Die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches kommen dann auch für diese Spezialgesetze zur Anwendung. Die strafrechtlichen Bestimmungen der Steuergesetze können aber dem Strafgesetzbuch auch nicht als untergeordnet betrachtet werden. Sie stehen selbständig neben dem Strafgesetzbuch. Die allgemeinen Lehren des Letzteren finden dann höchstens insofern auf solche selbständige Straftatbestände des Steuerrechts Anwendung als die letzteren dies selbst bestimmen.

---

[16]) Die praktische Bedeutung ist vor allem dort vorhanden, wo bei Steuervergehen auch Anstifter, Gehilfen und Begünstiger mitwirken, ferner bei der Frage, ob der Versuch bei Steuervergehen strafbar sei.

[17]) Vgl. **Thormann/von Overbeck,** Strafgesetzbuch 2 3 Ziff. I.

Für das Steuerstrafrecht herrscht bis heute noch die Meinung vor, dass aus der Zweckbestimmung des Steuerstrafrechts eine Unterstellung unter das gemeine Strafrecht nicht in Frage kommt[18]). Für die systematische Stellung der Steueramnestie bedeutet dies, dass sie in der rechtlichen Ordnung unmittelbar zum Steuerstrafrecht gehört, letzteres aber eine selbständige Stellung inne hat.

§ 7. Abgrenzungen zwischen der Steueramnestie und verwandten Rechtserscheinungen.

1. Einteilung und praktische Bedeutung.

Die Steueramnestie als Verzicht auf die Geltendmachung von Straf- und Nachsteuern ist hier abzugrenzen von ähnlichen Rechtserscheinungen, welche Straffreiheit bewirken und welche das steuerpflichtige Individuum von der gesetzlich festgelegten Geldleistungspflicht gegenüber dem Gemeinwesen entbinden. Wir wenden uns zuerst den Abgrenzungsfragen zwischen der Steueramnestie und jenen rechtlichen Erscheinungen zu, die einen Delinquenten straflos lassen.

Die regelmässige Folge eines Rechtsbruches bildet der staatliche Strafanspruch. Dieser wird in der Regel dadurch getilgt, dass der Rechtsbrecher seine Strafen verbüsst, bezw. bei Steuerdelikten seine Geldstrafen zahlt. Es können jedoch verschiedene Gründe dafür sprechen[1]), dass der Gesetzgeber den staatlichen Strafanspruch statt durch Vollstreckung, durch

---

[18]) **Blumenstein,** Steuerrecht I 343; in neueren Auffassungen über das Steuerstrafrecht treten jedoch die Ansichten über eine Unterordnung des Steuerstrafrechts unter das gemeine Strafrecht stark in den Vordergrund. Vgl. dazu **Hensel,** Steuerrecht 184; in dieser Richtung liegen auch die zum Teil bereits durchgedrungenen Forderungen nach Freiheitsstrafen im Steuerrecht bei schweren Steuervergehen.

[1]) Eine ausführliche Begründung der einzelnen Strafaufhebungsgründe ist bei **Richter,** Die Strafaufhebungsgründe, zu finden.

die verschiedentlichen Strafaufhebungsgründe tilgt[2]). In der Strafrechtsliteratur wird auch die Amnestie regelmässig als Strafaufhebungsgrund bezeichnet[3]). Von den Strafaufhebungsgründen sind die Strafausschliessungsgründe, die einen Strafanspruch gar nicht entstehen lassen, zu unterscheiden[4]). Unseres Erachtens ist auch die Steueramnestie als ein Strafaufhebungsgrund und nicht als ein Strafausschliessungsgrund zu betrachten[5]). Denn durch die Straftat der Steuerhinterziehung wird der Strafanspruch des steuerberechtigten Gemeinwesens gegenüber dem Defraudanten begründet, ganz unabhängig davon, ob er in einem späteren Verfahren tatsächlich in seinem Bestande und Umfange auch festgestellt werde oder nicht. Die Steueramnestie beseitigt demnach nur den schon bestehenden Strafanspruch. Sie hindert aber nicht schon dessen Entstehung. Darum ist sie als Strafaufhebungsgrund zu betrachten.

Nicht jeder Strafaufhebungsgrund des gemeinen Strafrechts kann auch im Steuerstrafrecht seine Geltung haben. Wir haben bereits dargetan[6]), dass die allgemeinen Normen des Strafge-

---

[2]) Vgl. **Hafter,** Lehrb., Allg. Teil 389 ff. Es sind dort alle Strafaufhebungsgründe aufgezählt.

[3]) Vgl. denselben a. a. O. 401 Ziff. 3. Wenn **Hafter,** wie wir dies in § 2 Anm. 13 angeführt haben, über den Gegensatz zwischen der Begnadigung i. e. S. und der Amnestie erklärt, dass die Begnadigung i. e. S. nur die rechtskräftige Strafe aufhebe oder mildere, während der Amnestie weitergehende Wirkungen zukommen, so behauptet er damit nicht, dass die Amnestie nicht mehr als Strafaufhebungsgrund angesehen werden könne. Hafter versteht nämlich unter dem Begriff der Strafaufhebung jedes Dahinfallen des einem Gemeinwesen zustehenden **Strafanspruches** und nicht etwa bloss das Dahinfallen einer rechtskräftig erkannten Strafe. Dies ergibt sich schon daraus, dass er auch die Strafverfolgungsverjährung zu den Strafaufhebungsgründen zählt, obwohl es hier ja keine rechtskräftig erkannte Strafe aufzuheben gibt. Vgl. a. a. O. 393 Ziff. 3. — Vgl. ferne **Clerc/Steck,** Strafrecht 155.

[4]) Vgl. dazu von **Liszt,** Deutsches Strafrecht 285.

[5]) **Blumenstein,** Steuerrecht 1 364 Ziff. 2, rechnet die Steueramnestie zu den Strafausschliessungsgründen. Er spricht aber davon, dass der Steuerpflichtige durch die Amnestie «von Steuerstrafen entbunden wird». Dies deutet allerdings auf eine Strafaufhebung und nicht auf eine Strafausschliessung hin.

[6]) § 6 Ziff. 4.

setzbuches nicht ohne weiteres für das Steuerstrafrecht Gültigkeit besitzen, wie dies etwa im deutschen Recht kraft ausdrücklicher Vorschrift der Reichsabgabenordnung der Fall war[7]). Eine Ausnahme von dieser Regel ist für das schweizerische Steuerstrafrecht nur dort gegeben, wo das letztere ausdrücklich auf das Strafgesetzbuch verweist[8]). Wo dies der Fall ist, kann unsere folgende Abgrenzung von praktischer Bedeutung sein. Es trifft dort zu, wo die Steueramnestie bei einem Steuerdefraudanten, der ihre Wirkung zu erlangen hoffte, mangels einer Voraussetzung nicht eintritt. Es bleibt dann für den Defraudanten die Möglichkeit offen, dass für ihn ein anderer Strafaufhebungsgrund in Frage kommt.

Die Untersuchung, welche von sämtlichen Strafaufhebungsgründen des Strafgesetzbuches auch für das Steuerstrafrecht Geltung haben und die Abgrenzung derselben von der Steueramnestie, würde hier zu weit führen. Im Rahmen unserer Arbeit müssen wir uns damit begnügen, die Grenzen zu ziehen zwischen Steueramnestie und jenen Strafaufhebungsgründen im Strafrecht des Bundes und der Kantone[9]), die der Steueramnestie sehr ähnlich sehen[10]).

---

[7]) **Hensel,** Steuerrecht 185 Ziff. II; **Juliusberger,** Steuerstrafrecht 28.

[8]) Vgl. das aargauische Gesetz über die Besteuerung der Aktiengesellschaft ... vom 18. Januar 1945. (§ 18 Abs. 3.)

[9]) Das Bundesstrafrecht kennt folgende Strafaufhebungsgründe: Tod des Verurteilten, Rehabilitation, Begnadigung, Amnestie, Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung. Bloss fakultativ — im Gegensatz zum deutschen und französischen Recht — kommt noch der Rücktritt vom Versuch in Frage.

[10]) Bei der kommenden Abgrenzung der Steueramnestie von dem ihr jeweils gegenübergestellten Strafaufhebungsgrund werden nirgends alle Verschiedenheiten angeführt, sondern sie werden nur soweit berücksichtigt, als eine klare Unterscheidung dies notwendig macht. Für die nähere Abgrenzung der einzelnen Strafaufhebungsgründe untereinander vgl. **Richter,** Die Strafaufhebungsgründe.

2. Abgrenzung der Steueramnestie von ähnlichen Strafaufhebungsgründen.

a) Die Abgrenzung der Steueramnestie von der Rehabilitation ist besonders unter dem Gesichtspunkt der Wirkungen vorzunehmen. Wie die Amnestie i. a., so lässt auch die Steueramnestie die Straftat überhaupt in Vergessenheit geraten. Sie bewirkt, dass sämtliche strafrechtlichen Folgen der Steuerhinterziehung, die nach dem normalen Verlauf der Dinge eintreten sollten, dahinfallen. Auch eventuell angedrohte Nebenstrafen werden von der Steueramnestie erfasst[11]). Die Rehabilitation hingegen hat bloss die Wirkung, dass sie strafweise entzogene Rechte und Fähigkeiten wieder gewährt, also bloss einen ganz bestimmten Kreis von Strafen und Nebenstrafen aufhebt. Allerdings hat die Rehabilitation nach dem neuen Strafgesetzbuch die weitergehende Wirkung, dass sie nach Verbüssung der Strafe durch den Täter auch eine Löschung der Straftat im Strafregister zur Folge haben kann, sodass der Täter nicht mehr als vorbestraft gilt. Ihre Anwendung setzt aber ein Urteil voraus, was gerade bei der Steueramnestie nicht der Fall ist. Die Grundlage der Rehabilitation ist zudem der Belohnungsgedanke für gutes Verhalten. Sie wird nur unter der Voraussetzung gewährt, dass der Täter nach Vollziehung des Urteils während längerer Zeit ein einwandfreies Verhalten gezeigt hat und den Schaden, soweit ihm dies zugemutet werden konnte, ersetzt hat[12]). Für die Erlangung der Steueramnestie sind solche Voraussetzungen jedoch keineswegs notwendig.

---

[11]) In der schweizerischen Steuerstrafgesetzgebung kennt man bis heute solche Nebenstrafen nur vereinzelt. Es ist allerdings sehr wahrscheinlich, dass sie in Zukunft beim verschärften Kampf gegen die Steuerhinterziehung vermehrt eingeführt werden. Denn man ist nicht mehr gewillt, das Delikt der Steuerhinterziehung als das harmlose Delikt des «anständigen» Mannes anzusehen. Die deutsche Reichsabgabenordnung kennt als Nebenstrafen z. B. die Einziehung steuerpflichtiger Gegenstände, Untersagung eines Gewerbebetriebes, Aberkennung der bürgerlichen Ehrenrechte und öffentliche Bekanntmachung der Bestrafung.

[12]) Vgl. StGB Art. 76—80.

b) Für die Abgrenzung zwischen der Steueramnestie und der Begnadigung i. e. S. können wir auf die im § 2 Ziff. 1 gemachten Ausführungen verweisen. Die dort angeführten Unterscheidungsmerkmale zwischen Amnestie i. a. und Begnadigung i. e. S. gelten auch für die Abgrenzung der letzteren von der Steueramnestie.

c) Steueramnestie und Rücktritt vom Versuch weisen als Strafaufhebungsgründe ebenfalls gemeinsame Merkmale auf[13]). Sowohl für die Erlangung der Steueramnestie, als auch für die Erlangung der Straffreiheit beim Rücktritt vom Versuch hat der Täter seine falsche Steuererklärung zu berichtigen. Der Strafaufhebungsgrund des Rücktritts vom Versuch kann jedoch begrifflich nur dann eintreten, wenn eine Steuerverkürzung erst versucht worden ist und wenn es der Täter aus eigenem Antrieb unterlässt, das zu tun, was auf seiner Seite erforderlich wäre, um den Tatbestand der Steuerverkürzung zu erfüllen[14]). Die Steueramnestie wirkt dagegen fast ausnahmslos nur gegenüber dem vollendeten Steuerdelikt der Steuerverkürzung. Es ist allerdings auch denkbar, dass der Rücktritt vom Versuch mit der Steueramnestie zusammenfällt, nämlich dann, wenn beispielsweise der in Anmerkung 14 angeführte Fall vorliegt und die blosse richtige Angabe der Vermögens- und Einkommensverhältnisse als Amnestieerklärung gilt. Tritt an Stelle der Korrektur der unvollendeten Steuerklärung eine solche Amnestieerklärung, so kommen in diesem Falle gegenüber dem Defraudanten die viel weitergehenden, mildern Wirkungen der

---

[13]) Nach dem Strafgesetzbuch kann der Rücktritt vom Versuch Strafaufhebungsgrund sein, muss es aber nicht. Die Kantone können jedoch in dem ihnen verbliebenen Strafbereich den Rücktritt vom Versuch als zwingenden Strafaufhebungsgrund gelten lassen.

[14]) Die Möglichkeit eines Rücktrittes vom Versuch bei einer Steuerverkürzung ist dort denkbar, wo einer eine falsche Steuererklärung abgibt, in der aber bestimmte Angaben durch spätere Nachweise der einzelnen Posten zu spezifizieren sind. Die falsche Deklaration ohne die geforderten Detailbelege kann noch nicht als vollendete Tat angesehen werden. Werden dann durch die später einzureichenden Belege die ersten falschen aber noch unvollendeten Angaben korrigiert und zwar freiwillig, so liegt ein Rücktritt vom Versuche vor. — Vgl. dazu auch **Juliusberger**, Steuerstrafrecht 64/65.

Steueramnestie zur Anwendung und nicht die Bestimmungen des Rücktrittes vom Versuch. Die Bestimmungen über die Steueramnestie stellen nämlich gegenüber denjenigen des Rücktrittes vom Versuch einen Fall der Spezialität und zudem einen Fall der Konsumption dar. «Lex consumens derogat legi consumptae»[15]).

d) Bei der Abgrenzung der Steueramnestie von der tätigen Reue ist vorauszuschicken, dass die tätige Reue nach dem Strafgesetzbuch nicht Strafaufhebungsgrund ist, wie etwa im deutschen Recht, sondern bloss Strafmilderungsgrund. Doch können sowohl der Bund als auch die Kantone der tätigen Reue im Steuerstrafrecht die weitergehende Wirkung des Strafaufhebungsgrundes zuerkennen. Wird die tätige Reue als Strafaufhebungsgrund erklärt, so hilft auch sie dem Steuerdefraudanten den Weg zur Ehrlichkeit leichter wieder finden. Steueramnestie und tätige Reue haben beide ein Abwenden vom bisherigen strafbaren Verhalten zur Voraussetzung. Bei der Steueramnestie geschieht dies dadurch, dass der Defraudant eine vollständige und genaue Angabe seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse vornimmt. Auf gleiche oder ähnliche Weise kann auch bei der tätigen Reue vorgegangen werden. Im Unterschied zur tätigen Reue im juristisch technischen Sinne des Art. 22 Abs. 2 StGB geschieht dieses Abwenden vom deliktischen Verhalten bei der Steueramnestie erst dann, wenn das Delikt der Steuerverkürzung schon längstens vollendet ist. Die eigentliche tätige Reue hingegen entfaltet nur dann ihre Wirkungen, wenn der Erfolg der Steuerverkürzung noch nicht eingetreten ist, wenn also dem Gemeinwesen seine Steuereinnahmen nicht vermindert worden sind. Der Delinquent versucht durch Verhinderung des Eintritts des Erfolges sein bisheriges deliktisches Verhalten wieder gut zu machen.

Wann aber ist der Erfolg einer Steuerverkürzung eingetreten? Erst dann, wenn auf Grund einer falschen Steuererklärung der festgesetzte Steuerbetrag dem Staate entrichtet wurde oder schon dann, wenn das amtliche Taxationsergebnis

---

[15]) Vgl. **Metzger,** Strafrecht 472.

auf Grund einer falschen Erklärung in Rechtskraft erwachsen ist oder vielleicht schon bei einer unrichtigen aber abgeschlossenen Steuererklärung? Die Abklärung dieser Frage ergäbe eine rechtliche Abhandlung für sich und kann deshalb nicht in den Rahmen unserer Arbeit fallen. Es sei hier bloss auf die Schwierigkeit dieses Problems verwiesen.

Kriterium für die Abgrenzung der Steueramnestie von der tätigen Reue ist nach dem Dargelegten einmal der Zeitpunkt, in dem die Reue betätigt wird, nämlich vor oder nach Eintritt des Erfolges einer Steuerverkürzung. Neben der Verschiedenheit dieser Voraussetzung unterscheidet sich die Steueramnestie vor allem durch ihre bedeutend weitergehenden Wirkungen, da sie ja, wie schon oft erwähnt, nicht bloss die strafrechtlichen Folgen aufhebt[16]), sondern den Steuerdefraudanten auch von der Bezahlung der Nachsteuern befreit. Wie der Rücktritt vom Versuch mit der Steueramnestie zusammenfallen kann, so kann es auch die tätige Reue. Dies trifft dann zu, wenn eine vollständige und genaue Vermögensdeklaration gemacht wird, bevor der Erfolg einer Steuerverkürzung eingetreten ist und wenn mit dieser neuen Deklaration zugleich die Voraussetzungen der Amnestie erfüllt sind. Auch hier gilt für den Steuerpflichtigen die für ihn günstigere Wirkung der Steueramnestie nach dem allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz: in dubio pro reo.

e) Grössere Schwierigkeiten ergeben sich u. E. bei der Abgrenzung der Steueramnestie von der Selbstanzeige, die vielfach als Strafaufhebungsgrund gilt. Im Strafgesetzbuch ist die letztere als ein solcher Grund nicht vorgesehen, wohl aber war sie in früheren Strafgesetzbüchern der Kantone enthalten. Auch in einigen heute geltenden Steuerstrafgesetzen ist die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund erwähnt.

Eine Abgrenzung der Steueramnestie von der Selbstanzeige finden wir bei *Blumenstein*. Er führt diesbezüglich aus: «Aus

---

[16]) Für jene Kantone, die die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches auch für das verbliebene kantonale Strafrecht übernommen haben, kommt bei tätiger Reue bloss Strafmilderung in Frage, wenn sie selbst nichts anderes bestimmt haben.

steuerpolitischen Gründen gibt indessen der Gesetzgeber hin und wieder die Zusicherung, dass die für ein bestimmtes Steuerjahr freiwillig vorgenommene höhere Angabe des steuerbaren Vermögens und Einkommens gegenüber dem Vorjahr keine Untersuchung betreffend Steuerhinterziehung in früheren Jahren nach sich ziehen soll, sofern die neue Steuerklärung der Wirklichkeit entspricht. Nicht damit zu verwechseln ist die sogenannte *Steueramnestie*, die Straflosigkeit für den Fall zusichert, dass der Steuerpflichtige mit Bezug auf frühere Jahre, in welchen er nicht richtig versteuerte, freiwillig eine genügende Nachsteuerklärung innerhalb der hierfür gesetzten Frist einreicht»[17]).

Diese Abgrenzung der Steueramnestie von der Selbstanzeige scheint uns für die meisten Steueranmestieerlasse nicht zutreffend zu sein.

Nach sämtlichen neueren Amnestieerlassen genügt für die Erlangung der Steueramnestie die richtige Angabe der Vermögens- und Einkommensverhältnisse. Nicht nötig ist es, für frühere Jahre, in denen nicht richtig versteuert wurde, eine Nachsteuererklärung einzureichen. Unseres Erachtens unterscheidet sich deshalb die Steueramnestie von der Selbstanzeige nur noch dadurch, dass die Selbstanzeige ein im Steuergesetz vorgesehener Strafaufhebungsgrund ist, der immer wieder geltend gemacht werden kann[18]), während die Steueramnestie ein solcher ist, der immer den Charakter der Ausnahme und Einmaligkeit an sich trägt.

Unter der Selbstanzeige des Steuerstrafrechtes verstehen wir deshalb jenen Strafaufhebungsgrund, den ein Steuerdefraudant jederzeit anrufen kann und durch den das steuerberechtigte Gemeinwesen auf Strafsteuern verzichtet, sofern freiwillig jenes Steuerkapital angegeben wird, das der Wirklichkeit entspricht.

---

[17]) Vgl. **Blumenstein**, Steuerrecht 2 457; ferner seine Definition der Steueramnestie a. a. O. 1 364/65.

[18]) Vgl. auch **Zimmerlin**, Aarg. Steuerrecht, 110 Anm. zu § 99.

De lege lata ist die Selbstanzeige der Steuerverkürzung allerdings verschieden behandelt. So bestimmt das Steuergesetz von Schaffhausen[19]), dass eine freiwillige Höherdeklaration des Vermögens oder Einkommens anlässlich der Selbsteinschätzung Untersuchungen in Bezug auf Straf- und Nachsteuern ausschliesse, sofern die Höherdeklaration innerhalb einer bestimmten Frist erfolge. Im Gegensatz zu einer kantonalen Steueramnestie kann diese Selbstanzeigebestimmung mit ihrer für den Defraudanten vorteilhaften Wirkung bei jeder Selbsteinschätzung, ordentlicherweise alle 5 Jahre und in ausserordentlichen Fällen sogar alle Jahre, angerufen werden. Eine solche Selbstanzeige bedeutet für den Defraudanten noch eine günstigere Einrichtung als eine Steueramnestie, kann er doch mit ihr regelmässig rechnen, während die Steueramnestie, auch wenn sie in kurzer Zeitspanne mehrere Male erlassen werden sollte, immer ein ausserordentlicher Strafaufhebungsgrund bleibt. Die Selbstanzeige in dieser Fassung kommt der Steueramnestie sehr nahe. Keinesfalls aber wird man mit einer solchen steuerrechtlichen Einrichtung ernsthaft das Uebel der Steuerdefraudation bekämpfen können. Im Gegenteil, sie lockt gerade zu solchen Steuerdelikten an, da sie dem Defraudanten bereits jetzt die Möglichkeit zeigt, die Folgen seines strafbaren Verhaltens abzuwenden, wenn die Hinterziehungen gefährlich werden könnten.

Anders ist die Selbstanzeige im Kanton Solothurn geregelt[20]). Der Steuerpflichtige, der dort aus eigenem Antrieb eine Steuerhinterziehung anzeigt, kann bloss auf den Nachlass der Steuerstrafe rechnen, nicht aber auf einen solchen der Nachsteuern. Im Gegensatz zur Selbstanzeigebestimmung des Kantons Schaffhausen stimmt diejenige des Kantons Solothurn mit unserem aufgestellten Selbstanzeigebegriff überein, obwohl die Bestimmung im Steuergesetz des Kantons Solothurn als Steuer-

---

[19]) Steuergesetz vom 26. August 1919, Art. 68 in Verbindung mit § 10 der dazugehörenden VO vom 20. Oktober 1920.

[20]) Gesetz betr. die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 24. Sept. 1939, § 97. Aehnlich lautet die Selbstanzeigebestimmung im Kanton Zug im Gesetz über die Kantons- u. Gemeindesteuern vom 7. Dez. 1946, § 104.

amnestie bezeichnet wird[21]). Auch als Teilamnestie kann die Bestimmung nicht bestehen, da sie keinen einmaligen Charakter hat. Der Steuerpflichtige kann sich jederzeit auf diese gesetzliche Bestimmung berufen, sofern er freiwillig seine bisherigen Steuerverfehlungen korrigiert, bevor die Behörden des Kantons oder der Gemeinden davon Kenntnis haben[22]).

3. Die Abgrenzung der Steueramnestie vom Steuererlass.

Die Steueramnestie hebt nicht bloss Strafen auf, sondern sie befreit den Defraudanten auch von den Nachsteuern. Sie stellt deshalb auch einen Verzicht des Gemeinwesens auf den Geldleistungsanspruch dar, der gegenüber dem Steuerpflichtigen gesetzlich begründet ist.

Aus diesem Grunde gilt es hier die Steueramnestie noch von jenen Rechtsinstituten abzugrenzen, die den Staat ebenfalls veranlassen, auf seine ihm gesetzlich zustehenden Geldleistungen seiner Steuerpflichtigen zu verzichten. Wir tun dies nur mit Bezug auf den Steuererlass, da er allein mit der Steueramnestie eine gewisse Aehnlichkeit aufweist.

Der besonderen öffentlichrechtlichen Natur wegen kommen für das Erlöschen der Steuerforderungen nicht ohne weiteres die Rechtsinsitute des privaten Obligationenrechts in Frage. Wie eine Forderung des Privatrechts, so erlischt zwar auch die Steuerforderung in der Regel durch Erfüllung infolge Geldzahlung. Doch kann sie auch durch andere Erlöschungsgründe, wie Verjährung oder Erlass untergehen[23]). Wie die Steueram-

---

[21]) Richtig ist dagegen die Bezeichnung Steueramnestie für die Bestimmung des § 112 des solothurnischen Steuergesetzes.

[22]) Als Selbstanzeige und nicht als Amnestie im eigentlichen Sinne müssen auch die Art. 155, Abs. 3 des KAB 34 und Art. 159 Abs. 3 des KAB 38 angesehen werden; es trifft dies auch zu für den Art. 83 der Verordnung vom 9. Sept. 1920 zum Steuergesetz des Kt. Appenzell I.-Rh. vom 12. Okt. 1919.

[23]) Ueber das Erlöschen der Steuerforderung, besonders über das Verhältnis der Erlöschungsgründe des Obligationenrechtes zu denen des Steuerrechtes, vgl. **Blumenstein**, Steuerrecht 1 61 ff.

nestie stellt auch der Steuererlass einen Verzicht auf einen dem Gemeinwesen von Gesetzes wegen zustehenden Steueranspruch dar[24]).

Es erhebt sich hier die Frage, ob in der Steueramnestie nicht auch gleich ein Steuererlass enthalten sei, ob der Steuererlass in der Steueramnestie nicht einfach aufgehe. Dies trifft nicht zu. Voraussetzung für den Steuererlass ist das Vorhandensein bestimmter Erlassgründe, aus denen regelmässig zu ersehen ist, dass der Steuererlass einen ganz anderen Zweck verfolgt als die Amnestie. Trotz der positiv-rechtlichen Verschiedenheit der Erlassgründe in den einzelnen Steuergesetzen gehen dieselben doch immer von dem Gesichtspunkt aus, dass es zweckmässig sei, die Steuern zu erlassen, da eine Eintreibung der Steuerforderung doch aussichtslos erscheinen würde und nur überflüssige Kosten und Mühen entstünden. Neben diesem fiskalischen Standpunkt tritt in den Erlassgründen der neueren Zeit auch ein anderer Gedanke in den Vordergrund. Dieser besagt, dass ein Steuererlass auch dann gewährt werden müsse, wenn die Eintreibung eine offenbare Härte gegenüber dem Steuerschuldner bedeuten würde[25]). Voraussetzung für den Erlass einer Steuer ist zudem eine rechtskräftige Steuertaxation, denn erst dann kann ja festgestellt werden, ob ein Erlassgrund vorhanden sei oder nicht[26]). Hierin aber bildet die Steueramnestie zum Erlass einen unversöhnlichen Gegensatz, denn sie setzt voraus, dass ein Verfahren zur Festlegung der Steuerforderung in der Form der Steuernachforderung überhaupt noch nicht eingeleitet worden ist.

Auch die verschiedenen Wirkungen der beiden Rechtsinstitute sind zu erwähnen. Diejenigen der Steueramnestie reichen bedeutend weiter. Bewirkt die Steueramnestie doch auch einen Verzicht auf die Strafsteuern, während ein Steuererlass in Bezug auf Strafsteuern nicht in Frage kommt. Sind

---

[24]) Vgl. **Blumenstein** a. a. O. 331.

[25]) So bernisches Steuergesetz vom 29. Okt. 1944, Art. 160 ff. Vgl. auch Art. 145 KAB 34.

[26]) Vgl. auch **Blumenstein,** Steuererlass, Archiv 3 157 VI.

solche Strafsteuern in der Nachsteuerforderung inbegriffen, was vielfach vorkommt, so kann der Verzicht auf die Eintreibung solcher Geldstrafen nicht als ein Steuererlass aufgefasst werden, sondern er ist begrifflich als eine Begnadigung anzusehen[27]).

Aus diesen Darlegungen ergibt sich, dass der Steuererlass der Steueramnestie gegenüber nicht einfachhin ein Minus bedeutet, sondern in Voraussetzungen und Wirkungen ein von der Steueramnestie verschiedenes Rechtsinstitut darstellt.

---

[27]) Derselbe a. a. O. Archiv 3 155 IV.

DRITTES KAPITEL.

§ 8. Subjekte der Steueramnestie.

Ein Steuerrechtsverhältnis setzt sich zusammen «aus einem Anspruch einerseits und einer Leistungspflicht anderseits»[1]). In der Regel steht beim Steuerrechtsverhältnis der Anspruch dem Gemeinwesen und die Leistungspflicht demjenigen zu, der steuerrechtlich dem Gemeinwesen zugehört. Beim Rechtsverhältnis, das durch die Steueramnestie geschaffen wird, ist diese Ordnung umgekehrt. Die Amnestieverpflichtung trifft das Gemeinwesen. Der Anspruch auf die Steueramnestie hingegen steht dem Steuerpflichtigen zu. Die Träger des Amnestieanspruches und der Amnestieverpflichtung bezeichnen wir als die Subjekte der Steueramnestie. Wer als Subjekt in Frage steht, wollen wir hier etwas näher untersuchen, denn in den Amnestieerlassen ist über diese Subjekte der Steueramnestie nur sehr Spärliches zu finden.

1. Der Amnestieverpflichtete.

Wir bezeichneten die Steueramnestie rechtlich als den Verzicht des steuerberechtigten Gemeinswesen auf die Geltendmachung seines Straf- und Nachsteueranspruches. Damit haben wir das Subjekt der Amnestieverpflichtung bereits genannt: das steuerberechtigte Gemeinwesen. Denn nur wem das Recht der Steuererhebung überhaupt zusteht, kann Nach- und Strafsteueransprüche geltend machen und unter Umständen auf dieselben auch verzichten. Das Gemeinwesen, das dieses Recht auf Steuererhebung beansprucht, bedarf einer ganz bestimmten Machtbefugnis, die als Steuerhoheit bezeichnet wird. Die Steuerhoheit ihrerseits bildet einen sachlich abgegrenzten Teil der Gebiets-

---

[1]) So **Blumenstein**, Steuerrecht 1 28.

hoheit. Wem aber die Gebiets- und damit die Steuerhoheit zusteht, ist eine Frage des positiven Staatsrechtes[2]).

Nach dem schweizerischen Recht kommt als Träger der Steuerhoheit — da ja nur ein solcher auf die Erhebung von Nach- und Strafsteuern verzichten kann — und damit als Amnestieverpflichteter vorerst der *Bund* in Frage. Dieser ist, obwohl er keinen Einheitsstaat, sondern ein Staatenverbindung darstellt, mit allen rechtlichen Begriffsmerkmalen des Staates[3]), also auch mit der Steuerhoheit ausgerüstet.

Als zweiter Träger der Steuerhoheit und damit als ein weiteres Subjekt der Amnestieverpflichtung haben die *Kantone* zu gelten; denn nach Art. 3 BV sind sie souveräne Staaten, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung selbst beschränkt ist. Die Steuerhoheit der Kantone ist dadurch garantiert, soweit sie nicht durch die Bundesverfassung eingeschränkt wird. Wo den Kantonen deshalb das Recht der Steuererhebung freisteht, können auch sie auf die Erhebung von Straf- und Nachsteuern verzichten. Dort können sie auch, wenn ein Steueramnestieerlass dies bestimmt, zur Gewährung der Steueramnestie verpflichtet werden.

Als dritter Träger der Steuerhoheit gelten die *Selbstverwaltungskörper*. Ihre Steuerhoheit ist jedoch keine ursprüngliche, sondern bloss eine von den Kantonen delegierte. Es folgt daraus, dass die abgeleitete Steuerhoheit in jedem Falle den nämlichen Beschränkungen unterliegt, wie diejenige des delegierenden Kantons. Die Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper kann weiterhin noch dadurch beschränkt sein, dass ihnen die Kantone selbst durch Verfassung oder Gesetz nur ganz bestimmte Objekte zur Besteuerung überlassen[4]). Der Umfang der abgeleiteten Steuerhoheit kann infolgedessen oft sehr gering sein. Daraus ergibt sich auch, dass sich die Selbst-

---

[2]) Vgl. **Blumenstein**, Steuerrecht 1 31.

[3]) Vgl. dazu **Ruck**, Staatsrecht 19 ff.

[4]) Vgl. **Blumenstein** über den Umfang und die Aeusserung der Steuerhoheit, Steuerrecht 1 74 Ziff. 5.

verwaltungskörper nur dort zur Amnestiegewährung verpflichten können, wo ihnen ein Besteuerungsrecht zusteht. Nach schweizerischem Steuerrecht kommen als Träger der delegierten Steuerhoheit nur die Selbstverwaltungskörper der Gemeinden und Gemeindeverbände in Betracht[5]).

Die Gemeinde selbst kann eine Einheitsgemeinde sein, die sämtliche verwaltungsrechtliche Kommunalaufgaben erfüllt. Es können die verschiedenen Verwaltungsaufgaben auch getrennt werden und es kann mit deren Erfüllung jeweilen auch ein eigener Selbstverwaltungskörper betraut sein. Je nach dem Element, das von der Einheitsgemeinde ausgeschieden und verselbständigt wird, unterscheiden wir dann die Einwohnergemeinde, die Burgergemeinde, die Kirchgemeinde, die Schulgemeinde usw., denen allen die Steuerhoheit durch die Kantone in einem bestimmten Umfang delegiert werden kann. Als Folge ergibt sich, dass nicht bloss die Einheitsgemeinde, sondern jede der nebeneinander bestehenden Gemeindekorporationen als Subjekt der Amnestieverpflichtung zu gelten hat. Dies auch dann, wenn der Amnestieerlass nur davon spricht, dass der Defraudant gegenüber der «Gemeinde» schlechthin[6]), von Straf- und Nachsteuern enthoben sei.

Nicht jeder Amnestieerlass bestimmt mit der gleichen Deutlichkeit, welcher Träger der Steuerhoheit auch als Subjekt der Amnestiegewährung in Frage kommt, wie dies Art. 2 Abs. 1 AmnB tut. Derselbe führt aus, dass der Defraudant von den Folgen befreit sei, «die ihn nach den Steuergesetzen des Bundes, der Kantone und Gemeinden dafür treffen würden, dass er ... vordem seine Steuerpflicht nicht oder nicht vollständig erfüllt hat»[7]). Bei vielen Steueramnestieerlassen wird das

---

[5]) Die abgeleitete Steuerhoheit besteht grundsätzlich in allen Kantonen, die der Gemeindeverbände in Schwyz und Graubünden (Bezirke und Kreise); vgl. **Blumenstein** a..a.O. 12 ff.

[6]) So Art. 3 WOB 1. Satz.

[7]) Nicht ausdrücklich hingewiesen wird allerdings auf die Amnestieverpflichtung der Gemeindeverbände, wie sie die steuerberechtigten Bezirke und Kreise trifft. Doch sind auch sie zu den amnestieverpflichteten Subjekten zu zählen. So auch **Henggeler**, Steuerreform, SchwAG 17 122 Ziff. 1.

Subjekt, das die Amnestie zu gewähren hat, nur unvollständig oder überhaupt nicht genannt. Bei solchen Erlassen muss dann jeweils im Einzelfall durch Interpretation festgestellt werden, welches von den erwähnten Gemeinwesen verpflichtet ist, die Steueramnestie zu gewähren, so etwa beim Amnestieerlass des Kantons Freiburg, der kurz bestimmt:

> Le contribuable qui, dans les deux mois dès l'entrée en vigeur da la présente loi, fait une déclaration intégrale, est exonéré des pénalités encourues.

2. Der Amnestieberechtigte.

Das Korrelat der Amnestieverpflichtung ist die Amnestieberechtigung. Wer als Subjekt dieser Amnestieberechtigung betrachtet werden kann, gilt es hier abzuklären. Mit den Subjekten der Amnestieberechtigung sind jene Personen nicht zu verwechseln, denen die Vorteile der Steueramnestie zufallen. Die letzteren beschäftigen uns erst später bei der Frage nach der subjektiven Tragweite der Steueramnestie. In der Regel sind die beiden Subjekte zwar identisch, doch können als Nutzniesser der Steueramnestie auch noch andere Subjekte in Frage kommen[8]), als jene, die Träger der Amnestieberechtigung sind. Diese Unterscheidung kann von Bedeutung sein für die prozessrechtliche Frage der Legitimation bei der Ergreifung der Steuerrechtsmittel[9]).

Die Amnestieerlasse bestimmen regelmässig nur ganz allgemein, wer als Subjekt der Amnestieberechtigung angesehen werden kann. Diese Angabe geschieht mit den Worten «der Steuerpflichtige» oder noch allgemeiner, «wer die Einkommens- und Vermögensverhältnisse richtig angibt»[10]), erlangt Steueramnestie. Es gibt freilich Kantone, in denen der Träger der Amnestieberechtigung in einer Verordnung zum Steueramnestie-

---

[8]) Vgl. § 14 Ziff. 1 lit b.

[9]) Vgl. § 16 Ziff. 2 lit. b, wo Drittpersonen legitimiert sind, nicht aber a. a. O. lit. c.

[10]) In diesem Sinne AmnB Art. 2 Abs. 1.

erlass näher bezeichnet wird[11]). Damit ist aber das Subjekt der Amestieberechtigung dennoch nicht immer eindeutig festgelegt. Wir versuchen deshalb im Folgenden die möglichen Subjekte der Amnestieberechtigung aufzuzeigen.

a) Als Amnestieberechtiger hat zunächst jener Steuerpflichtige zu gelten, der dem steuerberechtigten Gemeinwesen nach den Steuergesetzen eine höhere Steuer schuldet, als er sie tatsächlich leistet. Amnestieberechtigt kann deshalb nur jenes Individuum sein, das der Steuerhoheit eines amnestierenden Gemeinwesens untersteht. Ferner hat dieses Individuum, das wir den Steuerpflichtigen nennen, jenen Tatbestand des Steuerrechts zu erfüllen, der eine konkrete Steuerschuld begründet. Des weiteren muss diese Steuerschuld infolge einer Steuerverkürzung zu gering bemessen worden sein. Bei welchen Individuen im Einzelfalle diese rechtlichen Tatsachen vorliegen, muss jeweilen auf Grund des in Frage stehenden Steuergesetzes beantwortet werden. Nach schweizerischem Recht können als solche Individuen, und damit als Subjekte der Amnestieberechtigung in Betracht fallen[12]): die natürlichen Personen, die juristischen Personen[13]), und zwar einerseits die Aktiengesellschaften, die Kommanditaktiengesellschaften, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die Genossenschaften, die Vereine und Stiftungen und anderseits die öffentlichrechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten; ferner die rechtsfähigen Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, wie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und ausländische ähnliche Handelsgesellschaften. Weiter stehen die Erbengemeinschaft, sowie andere Gesamthandsverhältnisse in Frage[14]),

---

[11]) Vgl. z. B. für St. Gallen die VO über die Steueramnestie vom 26. Mai 1944, Art. 1.

[12]) Vgl. **Blumenstein,** Steuerrecht 1 75 ff.; ferner **Blumenstein,** Wehrsteuer 19 ff.

[13]) Es fallen auch ausländische juristische Personen darunter, die in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten; vgl. BGE 70 1 188.

[14]) Nach dem alten Steuergesetz des Kantons Luzern galt bis zum Jahre 1946 beispielsweise die Familiengemeinschaft als Steuersubjekt. Durch Verfügung der solidarischen Haftbarkeit der einzelnen Mitglieder schuf der Gesetzgeber die nötigen Voraussetzungen, damit die Steuerforderung auch auf dem Wege der Zwangsvollstreckung eingetrieben werden konnte.

sofern ihnen die Betreibungsfähigkeit zukommt, die ja vorhanden sein muss als Voraussetzung für die rechtliche Geltendmachung der Steuerforderungen.

An diese Steuersubjekte, die bisher zwar Vermögen und Einkommen versteuert haben, aber unvollständig, denkt der Gesetzgeber in erster Linie, wenn er davon spricht, dass «der Steuerpflichtige» oder «wer sein Einkommen und Vermögen vollständig und genau angibt» amnestieberechtigt sein soll.

b) Zu derselben Kategorie von Amnestieberechtigten sind alle jene soeben aufgezählten Steuerpflichtigen zu rechnen, die auf Grund des Steuergesetzes ebenfalls eine Steuer schulden würden, dieselbe aber infolge einer Steuerdefraudation bisher nicht, auch nicht in einem verkürzten Betrage, geleistet haben. Die Unterscheidung, ob die Amnestieberechtigung nur Steuerpflichtigen zukomme, die bisher ungenügend versteuert haben oder ob sie auch jenen zufalle, die bisher überhaupt das gesamte Einkommen und Vermögen defraudiert haben, ist nicht überflüssig. Die Unterscheidung drängt sich hier deshalb auf, weil sie sich in kantonalen Amnestieerlassen ebenfalls findet. So spricht der Steueranmestieerlass von Bern 1935[15]) von Amnestieberechtigen, die der Steuerpflicht «bisher nicht oder nur unvollständig nachgekommen sind». Hingegen erwähnt der Amnestieerlass von Bern 1939[15]) nur noch den Steuerpflichtigen, «der bisher ungenügend versteuert hat.» Es wäre nicht unlogisch, daraus den Schluss zu ziehen, dass der bernische Gesetzgeber von 1939 jene Steuerpflichtigen überhaupt nicht mehr amnestieren wollte, die bisher ihre gesamten Vermögenswerte defraudierten. Derselbe Schluss wäre bei allen andern Amnestieerlassen zulässig, die nur bestimmen, dass jener Steuerpflichtige amnestieberechtigt sei, «der bisher ungenügend versteuert hat». Auch dort, wo der Amnestieerlass lediglich bestimmt, dass jener Steuerpflichtige Amnestie erlange, «der ein grösseres Einkommen oder Vermögen angibt, als er bisher versteuert hatte»[16]), könnte der Schluss gezogen werden, dass

[15]) Vgl. das kantonale Quellenverzeichnis.

[16]) So beispielsweise die Steueramnestieerlasse von Baselland, Glarus, Graubünden, Solothurn, Zürich 1917 und 1936.

jener Steuerpflichtige, der bisher überhaupt nicht versteuerte, auch nicht amnestieberechtigt sein soll.

Aus der teleologischen Interpretation der Steueramnestieerlasse, im Gegensatz zu einer kleinlichen grammatikalischen, ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber den Steuerdefraudanten schlechthin amnestieren wollte[17]). Diese Auslegung der Amnestieerlasse entspricht auch einzig der Gleichbehandlung der Defraudanten. Es könnte sonst die etwas komisch anmutende Situation eintreten, dass ein Steuerpflichtiger, der bisher 100,000 Franken versteuerte, daneben aber weitere 100,000 Fr. defraudierte, der Amnestie teilhaftig werden könnte, während ein Steuerpflichtiger, der bisher nichts versteuert hat, weil er laut seiner falschen Steuerdeklaration nicht über das Existenzminimum hinauskam, keine Amnestie erlangen würde, wenn er seine hinterzogenen 1000 Fr. Steuerkapital bei den Steuerbehörden anlässlich der Steueramnestie anmelden würde. Dieses Ergebnis wäre unbefriedigend und kaum nach dem Willen des Gesetzgebers. Es sind deshalb bei den Amnestieerlassen die Berechtigten nach einer teleologischen Interpretation zu bestimmen.

c) Die Amnestieberechtigung kann auch für jenen Steuerpflichtigen von rechtlicher Bedeutung sein, der schon seit einiger Zeit seine Steuerdeklaration berichtigt hat und auf Grund derselben bereits eine oder mehrere Steuerperioden richtig versteuerte. Es ist dies dann der Fall, wenn ein solcher Steuerpflichtiger für jene Zeit, in der er ganz oder teilweise defraudierte, noch immer mit Nach- und Strafsteuern belegt werden kann. Nach Art. 2 AmnB steht die Amnestieberechtigung eines solchen Steuerpflichtigen zwar ausser Zweifel. Bei einigen kantonalen Amnestieerlassen trifft dies allerdings nicht in gleicher Weise zu. So ergeben sich z. B. für die Amnestieberechtigung eines solchen Steuerpflichtigen dort Zweifel, wo der Amnestieerlass etwas ungenau bestimmt, dass jener Steuerpflich-

---

[17]) So auch die Meinung des Gesetzgebers im Amnestiebeschluss, was sich hier schon aus dem eindeutigen Wortlaut ergibt — Art. 2 Abs. 2 —, der jedem Steuerpflichtigen die Amnestie verspricht, sofern er Einkommen und Vermögen vollständig und genau angibt.

tige Subjekt der Amnestieberechtigung sei, «der bis *dahin* zu wenig Einkommen oder Vermögen versteuert hat»[18]). Hat jener Steuerpflichtige, der bereits seit zwei Steuerperioden richtig versteuerte bis *dahin* zu wenig Einkommen oder Vermögen versteuert? Je nach der Beantwortung dieser Frage, wird man die Amnestieberechtigung bejahen oder verneinen müssen.

Nach unserer Ansicht sind auch diese etwas unklaren Bestimmungen über die Amnestieberechtigung nicht so sehr nach dem Wortlaut, als nach dem Zweck der Steueramnestie zu interpretieren. Wo wir dies tun, gelangen wir zu dem Resultat, dass auch jener Steuerpflichtige ausnahmslos Subjekt der Amnestieberechtigung ist, der in der letzten Perioden vollständig versteuert hat, hingegen in vorhergehenden defraudierte[19]). Es würde nämlich u. E. dem Zweck der Steueramnestie widersprechen, wenn einer, der bereits seit einiger Zeit aus eigenem Antrieb steuerehrlich geworden ist, für seine früheren Steuervergehen bestraft würde, während derjenige, der sich erst im Hinblick auf eine Steueramnestie zur Steuerehrlichkeit durchringen konnte, von sämtlichen Straf- und Nachsteuern befreit würde.

d) Ohne Einfluss auf die Amnestieberechtigung ist regelmässig die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger in dem betreffenden Gemeinwesen, welches Steueramnestie gewährt, nur beschränkt steuerpflichtig ist[20]), weil er beispielsweise noch in andern Gemeinden, Kantonen und Ländern steuerpflichtiges Kapital besitzt. Verschieden davon beantwortet sich die Frage, wie weit sich die Steueramnestie bei solchen beschränkt Steuerpflichtigen auswirkt[21]). Amnestieberechtigt ist jedoch auch der beschränkt Steuerpflichtige, wenn das Gesetz nicht ausdrücklich das Gegenteil bestimmt.

---

[18]) So das zürcherische Steueramnestiegesetz von 1936. Aehnlich lauten auch andere Steueramnestieerlasse der Kantone. Der Zweifel wurde für das zürcherische Steueramnestiegesetz erst durch eine offizielle Wegleitung der Finanzdirektion behoben. Vgl. das kant. Quellenverzeichnis.

[19]) Gleicher Meinung ist **Henggeler,** Steueramnestiegesetz, Zentralblatt, 37 389/390.

[20]) Vgl. auch **Henggeler,** Steueramnestiegesetz, Zentralblatt 37 389.

[21]) Vgl. § 15 Ziff. 1 lit. a und Ziff. 2 bes. lit c.

e) Zu untersuchen ist auch die Amnestieberechtigung jener Individuen, die in einem amnestieberechtigten Gemeinwesen steuerpflichtig waren, es aber innerhalb der Amnestiefrist nicht mehr sind. Haben diese dort zur Zeit ihrer Steuerpflicht Steuern defraudiert, so werden auch sie sich für eine Amnestieberechtigung interessieren.

«Als Steuerpflicht bezeichnet man die Unterwerfung eines Individuums unter die Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens»[22]). Damit eine solche Unterwerfung zustande kommt, bedarf es der steuerrechtlichen Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen. Wo deshalb diese steuerrechtliche Zugehörigkeit des Individuums — die persönliche oder wirtschaftliche — fehlt, kann von einem Steuerpflichtigen nicht gesprochen werden. Wenn deshalb ein Amnestieerlass als Subjekt der Amnestieberechtigung einen *Steuerpflichtigen* nennt, fallen jene Individuen, die früher steuerpflichtig waren, die es jedoch während des Geltungsbereiches des Steueramnestieerlasses nicht mehr sind, nicht als Amnestieberechtigte in Betracht. Dies gilt u. E. auch dort, wo der Amnestieerlass nicht vom *Steuerpflichtigen* spricht, sondern als Subjekt der Amnestieberechtigung lediglich bezeichnet: «Wer ... die Bestandteile des Einkommens und Vermögens vollständig und genau angibt.» Ein Individuum, das. ohne der subjektiven Steuerpflicht zu unterliegen, solche Angaben macht, steht in keiner steuerrechtlichen Beziehung zum amnestierenden Gemeinwesen. Eine Amnestieerklärung eines solchen Individuums, auch wenn es früher einmal steuerpflichtig war, braucht deshalb nicht beachtet zu werden[23]).

Von diesen Individuen sind jene zu unterscheiden, die der Steuerpflicht des amnestierenden Gemeinwesens unterstehen und deshalb steuerpflichtig sind, die aber mangels einer objektiven Steuerpflicht keine konkrete Steuerschuld zu erfüllen ha-

---

[22]) So **Blumenstein,** System 27.

[23]) In Bezug auf den Amnestiebeschluss spricht auch **Kaufmann** davon, dass nur jene Person als Subjekt der Amnestieberechtigung in Frage kommt, die «gegenüber dem Bund, einem Kanton oder einer Gemeinde grundsätzlich der Steuerpflicht unterworfen ist.» Vgl. **Kaufmann,** Steueramnestie, Zentralblatt 46 3 Ziff. II.

ben. Haben solche Steuerpflichtige früher Steuerwerte defraudiert, wofür sie noch mit Straf- und Nachsteuern belegt werden können, so steht ihnen die Amnestieberechtigung zu, sofern sie die objektiven Voraussetzungen der Steueramnestie erfüllen.

3. Die Amnestieberechtigung bei der Steuersubstitution und bei der Steuersukzession.

Nicht näher geregelt sind in den meisten Steueramnestieerlassen die besonderen Verhältnisse bei der Steuersubstitution und bei der Steuersukzession. Sie müssen deshalb hier noch besonders betrachtet werden[24]).

a) «Anstatt einen Dritten für den Betrag einer rechtskräftigen Steuer neben dem eigentlichen Steuerpflichtigen haften zu lassen, kann ihn der Gesetzgeber direkt an Stelle des letzteren setzen»[25]). Wo der Gesetzgeber dies getan hat, nennen wir einen solchen Dritten den Steuersubstituten. Seiner tatsächlichen steuerrechtlichen Stellung entsprechend — ihm obliegt nicht nur die Zahlung der Steuer, sondern auch die Erfüllung der verfahrensrechtlichen Steuerpflichten — ist er wie der eigentliche Steuerpflichtige, der eine konkrete Steuerschuld zu leisten hat, zu behandeln. Da ihm schon die Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis seines Vertretenen aufgebürdet sind, so sind ihm auch die daraus sich ergebenden Rechte zuzusprechen. Auch der Steuersubstitut muss deshalb als Amnestieberechtigter angesehen werden[26]), auch wenn er selbst der objektiven Steuerpflicht nicht unterworfen wäre[27]).

---

[24]) Auf die Amnestieberechtigung des Substituten und des Sukzessors weisen ausdrücklich die beiden Steueramnestieerlasse von St. Gallen in ihren Verordnungen hin. Indirekt weist auch der Amnestiebeschluss in Art. 2 Abs. 1 darauf hin. Erklärt er doch, dass derjenige, der die Voraussetzungen erfüllt hat «selber oder ein Dritter in dessen steuerrechtliche Stellung er eingetreten ist», Steueramnestie erlange.

[25]) **Blumenstein**, Steuerrecht 1 111.

[26]) So für den Amnestiebeschluss auch **Kaufmann**, Steueramnestie, Zentralbl. 46 3 Ziff. II.

[27]) Die persönliche steuerrechtliche Zugehörigkeit und damit die subjektive Steuerpflicht muss beim Subsituten immer gegeben sein. Vgl. dazu **Blumenstein**, Steuerrecht 1 113.

Eine Amnestieberechtigung des durch den Substituten vertretenen Steuerpflichtigen ist hingegen u. E. deshalb nicht anzunehmen, weil einem solchen Steuerpflichtigen die steuerrechtliche Handlungsfähigkeit fehlt und er deshalb die objektiven Voraussetzungen der Steueramnestie, wie z. B. die Abgabe einer Amnestieerklärung, selbst gar nicht erfüllen kann. Aber überall dort, wo der Substitut gegen den Willen des Vertretenen die Steueramnestie nicht ergreift und wo zudem der vertretene Steuerpflichtige für den Steuerbetrag — dazu gehört bei der Defraudation auch die Nachsteuer — solidarisch haftet[28]), muss verlangt werden, dass die aus diesem Verhalten sich ergebenden Rechtsnachteile schlussendlich vom amnestieberechtigen Substituten und nicht vom Vertretenen getragen werden müssen.

b) Wie der Steuersubstitut, so tritt auch der Steuersukzessor an die Stelle eines eigentlichen Steuerpflichtigen. Während der Substitut die steuerrechtliche Stellung eines noch lebenden Steuersubjektes einnimmt, setzt der Sukzessor die steuerrechtliche Persönlichkeit jenes verstorbenen Steuerpflichtigen fort, dem er privatrechtlich nachfolgt. Dem Sukzessor obliegen, wie dem Substituten, neben der Bezahlung der Steuerschuld auch die verfahrensrechtlichen Verpflichtungen. Er tritt in das Steuerrechtverhältnis seines Rechtsvorgängers ein und wird deshalb wie derselbe behandelt. Zur Unterscheidung wollen wir hier die beiden folgenden Fälle auseinanderhalten:

Der *erste* Fall ist jener, bei dem der Steuerpflichtige vor seinem Tode seine Steuererklärung, an die die Amnestiewirkungen geknüpft sind, abgegeben hat. Erfüllt die abgegebene Steuererklärung die Voraussetzungen der Steueramnestie, so hat der Rechtsnachfolger nicht bloss als «zahlender Sukzessor» aufzutreten, sondern es fallen ihm auch die aus der Amnestiegewährung sich ergebenden Vergünstigungen zu. Anders hingegen verhält sich dieser Fall dort, wo der Rechtsvorgänger eine Steuererklärung abgegeben hat, die den Anforderungen

---

[28]) Dies trifft bei der sogenannten kumulativen Steuersubstitution zu; vgl. beispielsweise WStB Art. 13 Abs. 2; ferner **Blumenstein**, System 40, Ziff. III.

der Steueramnestie nicht entspricht. Dem Sukzessor stünde die Amnestieberechtigung höchstens dort zu, wo er noch rechtzeitig eine Berichtigung der Amnestieerklärung seines Rechtsvorgänges vornehmen könnte. Dies wäre u. E. nur dort der Fall, wo eine solche Möglichkeit im Steueramnestiebeschluss vorgesehen wäre[29]).

Beim *zweiten* Fall ist der Tatbestand derart, dass der Erblasser vor seinem Tode noch keine Amnestieerklärung eingereicht hat. Da dem Sukzessor auch die verfahrensrechtlichen Verpflichtungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, besonders die Abgabe einer Steuererklärung für den Rechtsvorgänger, obliegen, so kann auch in diesem Falle der Sukzessor als Amnestieberechtigter in Frage kommen[30]). Wenn nämlich dem Rechtsvorgänger noch die Möglichkeit zustand, die Steueramnestie zu erlangen, so geht diese Möglichkeit auch auf seinen steuerrechtlichen Nachfolger über[31]). Diese Schlussfolgerung hat vielleicht dort etwas Stossendes an sich, wo der Sukzessor selbst dem amnestiegewährenden Gemeinwesen nicht zugehört. Im Gegensatz zum Steuersubstituten muss nämlich der Sukzessor der subjektiven Steuerpflicht eines solchen Gemeinwesens nicht unterstehen. Wenn der Sukzessor infolge dieser Tatsache nach einem Erbfall seine ganze Erbschaft ins Ausland abwandern lässt, nachdem er sich durch eine Amnestieerklärung von der Bezahlung von Straf- und Nachsteuern für Hinterziehungen seines Rechtsvorgängers befreit hat, so ist dies vom fiskalischen Standpunkt aus bedauerlich. Das Gemeinwesen wird nämlich wegen dieser Vermögensabwanderung in Zukunft nicht mehr auf einen

---

[29]) Die Zulässigkeit einer solchen Berichtigung durch den Sukzessor könnte aus der bern. Verordnung über die Steueramnestie vom 9. Juni 1939, § 8, entnommen werden.

Das Bundesgericht hat bei der Wehropfererklärung die Zulässigkeit einer Berichtigung mit Amnestiewirkung noch offen gelassen. Vgl. den Bundesgerichtsentscheid im Archiv 11 22/23; hingegen lässt das Bundesgericht in einem neuesten Entscheid, Archiv 15 293 Ziff. 2, eine Berichtigung durch die Erben nicht zu.

[30]) Vgl. auch zwei Entscheide des bern. Verwaltungsgerichtes, MBVN 38 290 und 39 285.

[31]) So auch **Kaufmann**, Steueramnestie, Zentralbl. 46 2 Ziff. 2.

Steuerertrag aus diesem Erbschaftsvermögen rechnen können. Wir haben jedoch auch im Steuerrecht den Rechtsstandpunkt zu vertreten und Nützlichkeitserwägungen dürfen bei der Bestimmung der Amnestieberechtigung nicht massgebend sein.

Tritt an die Stelle eines Sukzessors eine Mehrheit von Sukzessoren, was regelmässig in der Form einer Steuersolidarität im echten Sinne des Wortes geschieht[32]), so steht die Amnestieberechtigung einem jeden der Sukzessoren zu.

Stand hingegn dem Erblasser beim Ableben keine Möglichkeit mehr zu, eine den Anforderungen entsprechende Amnestieerklärung abzugeben, so geht mit dem Tode des Rechtsvorgängers auch dem Sukzessor jede Amnestieberechtigung verloren.

4. Besonderheiten beim Amnestiebeschluss.

Eine Besonderheit und damit auch eine Schwierigkeit bildet im Amnestiebeschluss die Einteilung der Amnestieberechtigten in solche, die eine Steuererklärung für das Wehropfer und die Wehrsteuer abzugeben haben und solche, die nicht dazu verpflichtet sind. Diese Doppelspurigkeit ist jedoch durch die Tatsache bedingt, dass im eidgenössischen und kantonalen Recht nicht immer die gleichen Individuen als Steuersubjekte behandelt werden, wie dies vor allem für die inländischen Gesamthandsverhältnisse zutrifft[33]). Während dieselben in den kantonalen Rechten noch vielfach als Steuersubjekte gelten, trifft dies für das eidgenössische Steuerrecht nicht mehr zu[34]). Es kann beispielsweise deshalb der Fall eintreten, dass eine Kollektivgesellschaft gegenüber dem Bund keine Amnestie geltend machen kann, während sie dieselbe gegenüber Kantonen und Gemeinden beanspruchen darf, sofern jeder der einzelnen Gesellschafter die Voraussetzungen erfüllt, die der Amnestiebeschluss von ihm verlangt[35]). Erfüllt aber nur einer unter zehn diese Voraus-

---

[32]) Vgl. dazu **Blumenstein,** Steuerrecht 1 103 ff.

[33]) Vgl. dazu BGE 68 1 174 E 1.

[34]) Vgl. WStB Art. 18 Abs. 2 und auch WOB Art. 5 Abs. 3.

[35]) Vgl. den Bundesgerichtsentscheid im Archiv 13 237 Ziff. 2; dazu vgl. auch **Blumenstein,** Archiv 9 214/215 und **Perret,** Komm. 174.

setzungen nicht, so kann auch die Kollektivgesellschaft als Steuersubjekt gegenüber Kantonen und Gemeinden keine Amnestieberechtigung geltend machen. Die fälligen Straf- und Nachsteuern, die die Gesellschaft nun zu bezahlen hat, treffen natürlich wirtschaftlich nicht nur einen unehrlichen Steuerzahler, sondern ebenso die übrigen neun. Diese Gesellschafter sind demnach infolge der Duplizität des Steuersubjektes schlechter gestellt als die übrigen Wehropfer- und Wehrsteuerpflichtigen, was u. E. eine etwas unzulängliche Regelung darstellt. Immerhin ist es ja möglich, dass die Gesellschafter ihren Ausgleich auf Grund einer obligationenrechtlichen Verletzung des Gesellschaftsvertrages geltend machen können. Doch wird in der Regel auch hier schlussendlich eine wirtschaftliche Schwächung der Kollektivgesellschaft und damit der Gesellschafter die Folge sein.

Umgekehrt jedoch verliert der Gesellschafter die Amnestieberechtigung gegenüber dem Bunde nicht, wenn dieselbe Kollektivgesellschaft bei einer Steuererklärung gegenüber einem Kanton unrichtige Angaben macht und somit diesem Gemeinwesen gegenüber die Amnestieberechtigung verliert. Die Kollektivgesellschaft selbst hat die nachteiligen Folgen ihres Verhaltens zu tragen, welche allerdings, wie erwähnt, auf die einzelnen Gesellschafter zurückfallen. Als selbständiges Steuersubjekt kann der Gesellschafter gegenüber dem Bund und den übrigen Gemeinwesen seine Amnestieberechtigung dann geltend machen, wenn er sein Einkommen und Vermögen, wozu auch seine Anteile an der Gesellschaft gehören, in der Wehropfer- und der Wehrsteuererklärung vollständig und genau angibt[36]).

---

[36]) Vgl. **Perret**, Komm. 174.

VIERTES KAPITEL.

Die objektiven Voraussetzungen der Steueramnestie

In früheren Zeiten galt die Amnestie als ein Gnadenakt, dessen Gewährung im beliebigen Ermessen des Herrschers oder der Regierung stund. Dies trifft heute nicht mehr zu. Amnestie i. a. und Steueramnestie sind zwar auch heute noch zu den Gnadenakten des Staates zu zählen, ihre Gewährung steht jedoch nicht mehr im Belieben staatlicher Organe. Durch eine rechtssatzmässige Konkretisierung ist die Steueramnestie heute zu einer staatlichen Rechtspflicht geworden. Dem Steuerpflichtigen wird diese Rechtspflicht des Staates, Steueramnestie zu gewähren, vor allem dann zum Bewusstsein gebracht, wenn er selbst für die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen zu sorgen hat, um die Steueramnestie zu erlangen. Die Steueramnestieerlasse des Bundes und der Kantone enthalten denn auch regelmässig solche Voraussetzungen. Ferner bestimmen die Erlasse, dass Steueramnestie gewährt werden muss, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen erfüllt. Es entsteht dadurch zwischen dem Steuerpflichtigen und dem amnestierenden Gemeinwesen eine Rechtsbeziehung kraft deren der Steuerpflichtige berechtigt ist, Steueramnestie zu verlangen, wenn er die Amnestievoraussetzungen erfüllt hat. Welches diese positivrechtlich geforderten, objektiven Voraussetzungen sind, wollen wir im folgenden darlegen.

§ 9. Richtiger Inhalt der Amnestieerklärung.

Ist ein Amnestieberechtigter vorhanden, so erhebt sich die weitere Frage, was derselbe zu unternehmen habe, um die Steueramnestie zu erlangen. Jedenfalls hat sich der Amnestie-

berechtigte gegenüber dem Amnestieverpflichteten irgendwie bemerkbar zu machen, damit der letztere weiss, wer sein Recht auch beanspruchen will. Das Mittel, um den Steuerbehörden den Willen, die Steueramnestie zu erlangen, bekannt zu geben, nennen wir Amnestieerklärung. Wann und wie diese Erklärung abgegeben werden muss, werden wir in den folgenden Paragraphen darlegen. Hier interessiert uns der *Inhalt* dieser Erklärung.

1. Die gesetzliche Regelung.

Wenn wir die positivrechtlichen Amnestiererlasse des Bundes und der Kantone betrachten und auf den geforderten Inhalt der Amnestieerklärung hin untersuchen, so haben wir eine Dreiteilung vorzunehmen.

a) Eine starke Gruppe von Kantonen verlangt vom Amnestieberechtigten, dass er in seiner Amnestieerklärung «ein grösseres Einkommen oder Vermögen» angebe als bisher und dass das nunmehr angegebene Mehreinkommen oder Mehrvermögen «vollständig und genau» deklariert sei[1]).

Diese gesetzliche Formulierung der Erfordernisse bezüglich des Inhalts der Amnestieerklärung ist nicht eindeutig und klar. Sie kann zu Zweifeln Anlass geben. Wie soll nämlich jener Steuerpflichtige, der bisher defraudierte, «ein grösseres Einkommen oder Vermögen» angeben, wenn seine Steuerobjekte in der vergangenen Steuerperiode durch eingetretene Vermögensverluste oder durch starken Verdienstausfall sogar geringer geworden sind, als sie bisher deklariert wurden? In diesem Falle ist es ihm gar nicht mehr möglich, das verlangte Erfordernis bezüglich des Inhalts der Amnestieerklärung zu erfüllen. Soll er deshalb der Steueramnestie verlustig gehen? Aus den Materialien zu den Steueramnestieerlassen werden wir oft entnehmen können, dass auch für solche Defraudanten die Möglichkeit offen bleibt, Steueramnestie zu erlangen, da der Wortlaut der Erlasse oft nicht den eigentlichen Willen des Gesetzgebers wiedergibt.

---

[1]) So die Kantone Baselland, Genf, Glarus, Solothurn u. Zürich 1917.

Besser ist es darum, die Formulierung für die Erfordernisse bezüglich des Inhalts der Amnestieerklärung so vorzunehmen, wie dies bei der zweiten Gruppe geschieht.

b) Die Mehrheit der Amnestieerlasse der Kantone und auch der Amnestiebeschluss verlangen als richtigen Inhalt der Amnestieerklärung im Prinzip bloss, dass der Amnestieberechtigte sein «Einkommen und Vermögen vollständig und genau angebe»[2]). Diese gesetzliche Formulierung der Erfordernisse bezüglich des Inhalts der Amnestieerklärung werden wir im folgenden noch näher untersuchen. Dies einmal darum, weil die erwähnte Formulierung in den Amnestieerlassen am häufigsten zu treffen ist. Dann aber auch deshalb, weil wir diese Formulierung der inhaltlichen Erfordernisse als geeignet betrachten, um die bisherigen Defraudanten zur Ehrlichkeit anzuhalten.

c) Unter der dritten Gruppe fassen wir jene Amnestieerlasse zusammen, welche eine von den beiden angeführten Gruppen verschiedene Formulierung der Inhaltserfordernisse bei der Amnestieerklärung aufweisen, die aber auch untereinander Abweichungen enthalten. So wird etwa in den Amnestieerlassen als inhaltlich richtige Erklärung bloss eine Anzeige der Hinterziehungen verlangt[3]) oder eine Meldung zur Nachzahlung vorenthaltener Steuern[4]). Ungenügend scheint uns die geforderte Inhaltsangabe der Amnestieerklärung in den Erlassen von Graubünden zu sein. Nach jenen Amnestieerlassen wird die Amnestie schon dadurch erlangt, dass ein grösseres Einkommen oder Vermögen angezeigt wird, ganz unabhängig davon, ob die abgegebene Amnestiererklärung auch den tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen entspricht. Umgekehrt scheint uns der Kanton Luzern in der Bekämpfung der Steuerdefraudation den konsequentesten Weg eingeschlagen zu haben. Er verlangt nicht bloss eine Amnestieerklärung mit dem Inhalt

---

[2]) So die Kantone Bern 1939, Freiburg, Neuenburg, Thurgau, St. Gallen, Waadt und Zürich 1936. Die welschen Kantone unter diesen verlangen kurz «une déclaration intégrale» oder «une déclaration exacte».

[3]) So der Amnestieerlass von Wallis 1938 und der des Krisenabgabebeschlusses von 1934.

[4]) Vgl. den Amnestieerlass von Bern 1935.

einer Erhöhung aller jener Beträge, die bisher der Besteuerung entzogen wurden, sondern er verlangt vom Steuerpflichtigen auch in Zukunft ein absolut ehrliches Verhalten. Die Steueramnestie wird nur dann wirksam sein, wenn der bisherige Defraudant auch in Zukunft Einkommen und Vermögen richtig versteuert. Ein solcher Hinweis der Steueramnestieerlasse auf die Zukunft scheint uns von rechtlicher Bedeutung zu sein. Wo nämlich die Steuerehrlichkeit beim Steuerpflichtigen nicht andauert, greifen nicht bloss für die Zukunft die bestehenden Strafbestimmungen der Steuergesetze wieder Platz, sondern auch für die Vergangenheit sind für begangene Hinterziehungen die Straf- und Nachsteuern zu bezahlen, sofern eine Verjährung derselben noch nicht eingetreten ist. Diese einzige, restlos konsequente Auffassung der Gewährung einer Steueramnestie ist jedoch ausser im luzernischen Steueramnestieerlass vom Jahre 1922 nirgends zu finden, auch nicht im neuen Amnestiebeschluss[5]). Hingegen wird beim Amnestiebeschluss im Gegensatz zum vorhergehenden Art. 3 WOB verlangt, dass *Vermögen und Einkommen* richtig anzugeben seien und nicht bloss das Vermögen, wie es im Wehropferbeschluss vorgesehen war. Dieser Besonderheit wegen muss die Amnestiebestimmung des Wehropferbeschlusses ebenfalls dieser dritten Gruppe zugerechnet werden.

2. Die Erfordernisse des richtigen Inhaltes im allgemeinen.

Ueberall wo der Gesetzgeber bei der zweiten Gruppe der erwähnten Amnestieerlasse die *vollständige und genaue* Angabe des Einkommens und Vermögens verlangt, erhebt sich die Frage, ob der Steuergesetzgeber durch die Verwendung der beiden Termini «vollständig und genau» zwei steuerrechtlich verschiedene Erscheinungen abgrenzen wollte. Dies ist u. E. nicht der Fall. Hingegen war es seine Absicht, dadurch in verstärktem

[5]) Im zweiten Amnestieerlass des Kantons Luzern vom Jahre 1940 wird die erwähnte konsequente Auffassung von der Gewährung der Steueramnestie nicht mehr vertreten. Es genügt dort eine vollständige und genaue Angabe des Einkommens und Vermögens.

Masse die Steuerpflichtigen darauf aufmerksam zu machen, welche Bedeutung er einer den Tatsachen entsprechenden Einkommens- und Vermögensangabe beilege.

Aus der Praxis zu den bisherigen Steueramnestieerlassen entnehmen wir, dass für die Erfüllung der Erfordernisse des richtigen Inhaltes bei einer Amnestieerklärung zweierlei notwendig ist. Es muss erstens sowohl das Einkommen wie auch das Vermögen in seiner Gesamtheit, d. h. unter Berücksichtigung *sämtlicher Einkommens- und Vermögensbestandteile*, angegeben werden. Zweitens ist nötig, dass auch die *Bewertung* dieser Bestandteile eine gewisse Genauigkeit aufweise. Wann diese Erfordernisse erfüllt sind, werden wir in den kommenden Ziffern dartun.

Wir müssen uns hier jedoch nicht bloss fragen, wann die erwähnten Erfordernisse des richtigen Inhaltes bei einer Amnestieerklärung in qualitativer Hinsicht erfüllt sind, sondern auch, wann der richtige Inhalt einer Amnestieerklärung in zeitlicher Hinsicht vorhanden sein muss.

Der rechtlich massgebende Zeitpunkt, in welchem der richtige Inhalt einer Amnestieerklärung gegeben sein muss, ist u. E. jener, in dem die Amnestieerklärung an die zuständige Steuerbehörde abgegeben wird. In einem späteren Zeitpunkt kann der Inhalt der Amnestieerklärung nicht mehr richtig gestellt werden. Dies trifft auch dort zu, wo die gewöhnliche Steuererklärung zugleich als Amnestieerklärung Gültigkeit hat. Eine solche Erklärung kann in der Eigenschaft als Steuererklärung in einem kommenden Verfahren — etwa im Begutachtungsverfahren — noch geändert werden, ohne dass der Steuerpflichtige deshalb Rechtsnachteile, wie z. B. Hinterziehungsstrafen, zu erleiden hätte. Muss jedoch dieselbe Steuererklärung in der Eigenschaft als Amnestieerklärung in einem nachfolgenden Ueberprüfungsverfahren rektifiziert werden[6]), so ist eben das

---

[6]) Eine Berichtigung der Amnestieerklärung wäre u. E. ohne Erwähnung im Amnestiebeschluss nur Willensmängeln zulässig. Ein zürcherischer Entscheid der Oberrekurskommission lässt die Frage ganz allgemein offen. Vgl. Zentralbl. 22 83/84.

Erfordernis der richtigen Inhaltsangabe bei der Amnestieerklärung nicht erfüllt. Die Folge ist dann die, dass die Wirkungen der Steueramnestie nicht eintreten.

3. Die Vollständigkeit und die Genauigkeit des Einkommens und des Vermögens.

a) Bevor wir hier darlegen, wie die Vollständigkeit und die Genauigkeit der Angaben bei Einkommen und Vermögen im einzelnen auszusehen hat, ist es nötig, darzutun, was der Gesetzgeber unter dem Begriffe der Vollständigkeit und Genauigkeit in den Amnestieerlassen verstanden wissen wollte. Aus der Rechtsprechung zu den Steueramnestieerlassen entnehmen wir, dass darunter jene Einkommens- und Vermögensangabe verstanden sein soll, die nur dann vorhanden ist, wenn der Amnestieberechtigte seine sämtlichen Steuerobjekte einzeln, d. h. in ihren Bestandteilen bekannt macht und wenn er der Steuerbehörde auch keine Abzüge meldet, von denen er in guten Treuen wissen muss, dass sie nicht abgezogen werden dürfen[7]). Wie ein anderer kantonaler Entscheid treffend ausführt, muss an das Erfordernis der Vollständigkeit und Genauigkeit ein ziemlich strenger Masstab angelegt werden, denn «das Gesetz spricht einerseits eine einmalige ausserordentliche Vergünstigung (Wegfall von Straf- und Nachsteuern) aus, setzt aber anderseits voraus, dass der Pflichtige nunmehr mit Umsicht und Sorgfalt zu einer richtigen Versteuerung Hand biete»[8]).

Damit die wichtigste Voraussetzung der Steueramnestie — die vollständige und genaue Angabe des Vermögens — erfüllt sei, bedarf es also zunächst der richtigen Angabe *sämtlicher Bestandteile* des Einkommens und des Vermögens. Es genügt demnach nicht, dass der Amnestieberechtigte bloss die Gesamt-

---

[7]) In diesem Sinn der Entscheid der zürcherischen Oberrekurskommission in Archiv 8 439 Ziff. 2.

[8]) Archiv 8 438/39. Vgl. auch den Bundesgerichtsentscheid in Archiv 15 17, der ausführt, dass von einer sorgfältigen Versteuerung nicht mehr die Rede sein kann, wenn bei einem Vermögen von Fr. 150,000.— ungefähr Fr. 6—7000.— nicht gemeldet werden.

heit des Einkommens und diejenige des Vermögens deklariert, auch wenn er subjektiv zu dem Resultat gelangen würde, dass er seine sämtlichen Einkommens- und Vermögensbestandteile richtig bewertet und dann zusammengezählt hätte. Vielmehr muss der Amnestieberechtigte auch nach aussen hin, der Steuerbehörde gegenüber, die einzelnen Bestandteile seiner Einkommens- und Vermögenswerte angeben[9]); denn nur dadurch wird ja die Steuerbehörde in die Möglichkeit gesetzt, eine ernsthafte Ueberprüfung der Vollständigkeit und Genauigkeit der angezeigten Werte vorzunehmen. Wie wir aber noch sehen werden[10]), liegt die Ueberprüfungspflicht der Steuerbehörde ob, da die Wirkungen der Amnestie nur dann eintreten, wenn ihre Voraussetzungen erfüllt sind. Aus diesem Grunde ist an der Forderung nach der Angabe der Bestandteile von Einkommen und Vermögen auch dort festzuhalten, wo die Steueramnestieerlasse dies in ihren Texten nicht ausdrücklich erwähnen[11]).

In zweiter Linie hat eine vollständige und genaue Amnestieerklärung auch über die Schulden des Amnestieberechtigten wahrheitsgetreue Angaben zu enthalten. Es ist deshalb nicht zulässig, in der Amnestieerklärung fiktive Schulden oder Schuldzinsen anzugeben. Darüber hinaus erklärt das Bundesgericht, dass das Weglassen von Aktiven in der Amnestieerklärung nicht damit entschuldigt werden könne, dass auch Passiven im gleichen Umfange weggelassen worden seien[12]).

b) Wir wenden uns vorerst den erforderlichen Angaben zu, die das Einkommen betreffen.

Wie weit die Detaillierung in der Angabe der Einkommensbestandteile zu gehen hat, ergibt sich dort, wo die Amnestieerklärung mit der Einreichung einer Steuererklärung verbunden

---

[9]) So auch **Blumenstein,** Amnestie, Archiv 9 211.

[10]) § 12 Ziff. 1.

[11]) Mit Ausnahme des Amnestiebeschlusses und der Steueramnestieerlasse von Zürich 1936 und St. Gallen 1939 trifft dies bei allen übrigen Erlassen zu.

[12]) Vgl. die Bundesgerichtsentscheide im Archiv 10 178 Ziff. 2 u. 15, 292 Ziff. 2; ferner die Ausführungen von **Eulau** bei **Perret,** Komm. 170.

ist, aus den geforderten Angaben des Steuererklärungsformulars. Eine solche Verbindung ist bei den meisten Amnestieerklärungen vorgesehen[13]). Wo dies nicht zutrifft, liegt es im Ermessen des Erklärenden selber, eine Gliederung des Einkommens in seine Bestandteile vorzunehmen. Es darf dabei selbstverständlich nicht verlangt werden, dass derselbe nun eine steuerrechtlich einwandfreie Klassifikation seiner Einkommensquellen vornehme, sondern es muss genügen, wenn er seinem Wissen entsprechend darlegt, welches seine ordentlichen und ausserordentlichen Einnahmen sind.

Wenn sich aus den in der Amnestieerklärung gemachten Angaben betreffend das Einkommen Zweifel oder Unklarheiten ergeben, so kann die Steuerbehörde erneut mündliche oder schriftliche Auskünfte einverlangen analog den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuererklärung. In der neuesten Zeit sind die Grenzen dieser weiteren Auskunftserteilung in den steuerrechtlichen Erlassen des Bundes und der Kantone sehr weit gezogen worden. So können Bücher, Urkunden und Belege zur Herausgabe gefordert werden und der Steuerpflichtige kann sogar angehalten werden, bei Dritten Bescheinigungen einzuholen. Wertschriften- und Schuldenverzeichnisse müssen abgeliefert werden und anderes mehr[14]).

Derjenige, der Amnestie erlangen will, hat seine eigenen Einkommensquellen aufzudecken. Zu diesen gehört nicht nur sein Gesamteinkommen aus dem Inland, sondern auch sein gesamtes ausländisches Einkommen, und zwar auch dann, wenn es im Inland der objektiven Steuerpflicht nicht unterliegt. Eine vollständige und genaue Angabe auch des ausländischen Einkommens ist hier darum zu verlangen, weil dadurch die Höhe des Steuersatzes beeinflusst wird. Derselbe wird nämlich in der Regel progressiv nach der tatsächlichen wirtschaftlichen

---

[13]) Beim Amnestiebeschluss gelten die Angaben auf dem Formular für die Wehrsteuer und das neue Wehropfer.

[14]) Wertschriften- und Schuldenverzeichnisse können jedoch schon mit der Amnestieerklärung einverlangt werden, damit dieselbe vollständig sei; vgl. MBVN 41 193; über die Anforderungen, die an solche Auskünfte und Belege gestellt werden vgl. **Perret**, Komm. 171 Abs. 1.

Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners festgelegt. Mit der Zunahme des Einkommens steigt der Steuersatz ebenfalls. Es ist darum für die Festlegung, welcher *Steuersatz* für die Berechnung des Steuerbetrages in Zukunft zur Anwendung kommen soll, nötig, dass auch das ausländische Einkommen des Amnestieberechtigten bekannt sei. Es will dies jedoch nicht heissen, dass nun auch das ausländische Einkommen für die Berechnung des *Steuerbetrages* herangezogen wird[15]).

Was wir hier über die vollständige und genaue Angabe des ausländischen Einkommens dargelegt haben, gilt ebenso im inter- und innerkantonalen Bereich, sofern nicht die Steuergesetze der betreffenden Gemeinwesen etwas Gegenteiliges bestimmen.

Der Steuersubstitut hat, wenn er selber Amnestie erlangen will, seinem eigenen Einkommen auch das des vertretenen Steuerpflichtigen in der Amnestieerklärung beizufügen. Der Ehemann hat also, wenn er nach dem in Frage stehenden Steuergesetz tatsächlich Substitut der Ehefrau ist und nicht bloss gesetzlicher Vertreter, auch das vollständige und genaue Einkommen der Ehefrau in seine Amnestieerklärung aufzunehmen, damit er und seine Ehefrau für früher hinterzogene Steuern der Amnestiewirkung teilhaftig werden.

Hingegen hat u. E. der Steuersukzessor, um eine Steueramnestie für den Erblasser zu erlangen, dessen Einkommen in einer besonderen Amnestieerklärung vollständig und genau anzugeben und nicht etwa die Bestandteile dieses Einkommens seinem eigenen zuzurechnen. Dieses Vorgehen scheint uns dort am Platze, wo der Erblasser selber eine Amnestieerklärung noch nicht abgegeben hat oder, wo eine solche schon abgegeben wurde, dieselbe durch den Sukzessor noch berichtigt werden kann. Hat aber der Erblasser bereits vor seinem Tode sein vollständiges und genaues Einkommen in einer Amnestieerklärung gemeldet, so hat auch der Sukzessor, auch wenn er selber

---

[15]) Wie weit das ausländische Einkommen inländischer Steuerpflichtiger zur Besteuerung herangezogen wird, muss aus den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen entnommen werden.

beim Tode seines steuerpflichtigen Vorgängers eine eigene Amnestieerklärung noch nicht abgegeben hat, dessen Einkommen nicht in seiner eigenen Erklärung bekannt zu geben, weil der Steuerbehörde eine Amnestieerklärung ja bereits zugegangen ist[16]).

Es gibt aber auch Fälle, in denen der Erbe, um Steueramnestie für die vom Erblasser hinterzogenen Steuern zu erlangen, seinen Anteil am Nachlass den eigenen Steuerwerten zurechnen und in seiner Amnestieerklärung gesamthaft deklarieren muss. Nach dem Amnestieerlass trifft dies für jene Steuersukzessoren zu, deren Rechtsvorgänger vor dem 1. Januar 1945 gestorben sind. Solche Erblasser waren nämlich für die neue Steuerperiode nie einer Steuerpflicht unterworfen. Sie besassen demnach die Möglichkeit gar nie, eine Amnestieerklärung abzugeben. Sind in einem solchen Falle mehrere Steuersukzessoren vorhanden, so hat u. E. jeder seinen Anteil am Nachlass in der eigenen Amnestieerklärung zu deklarieren. Jeder, der dies tut, wird für seinen Anteil nach dem Amnestiebeschluss auch für die hinterzogenen Steuern des Erblassers Amnestie erlangen[17]).

Zur Vollständigkeit und Genauigkeit der Einkommensdeklarierung ist im weiteren notwendig, dass die Bestandteile jenes Einkommens in der Amnestieerklärung enthalten sind, die dem Amnestieberechtigten in einem ganz bestimmten Zeitraum zuflossen. Dieser Zeitraum ist die Bemessungsperiode. Welcher Zeitraum nun als Bemessungsperiode für das Einkommen angesehen wird, muss aus dem jeweils in Frage stehenden Steuergesetz entnommen werden. In den meisten Kantonen wird auf einen dem Steuerjahr vorausgehenden Zeitraum abgestellt, und zwar auf das Vorjahr oder den Durchschnitt mehrerer Vorjahre. Für den Amnestiebeschluss galt es, das Einkommen der vorausgehenden Jahre 1943 und 1944 zu deklarieren[18]).

---

[16]) Dieses Vorgehen drängt sich auch deshalb als richtig auf, weil eine Verbindung der Steuerveranlagung einer Person als Sukzessor mit der eigenen — im Gegensatz zur Steuersubstitution — nicht in Frage kommt. Vgl. für die Wehrsteuer **Blumenstein,** Wehrsteuer 216/217.

[17]) Vgl. dazu **Henggeler,** Steuerreform, SchwAG 17 121.

[18]) Dies ergibt sich aus dem Wehrsteuerbeschluss Art. 41 Abs. 1.

Da nicht alle Gesamthandsverhältnisse in den Steuergesetzen als Steuersubjekte anerkannt sind, ergeben sich bei der Angabe des richtigen Einkommens dort Besonderheiten, wo die Gesamthandsverhältnisse nicht als Steuersubjekte gelten. Dies trifft in einigen Steuergesetzen zu für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, so wie auch für die Erbengemeinschaft. Das Einkommen dieser Gesamthandsverhältnisse ist dann vollständig und genau angegeben, wenn die beteiligten Personen ihr Beteiligungseinkommen an diesem Gesamthandsverhältnis anteilsmässig in ihrer Amnestieerklärung deklarieren. Es ergibt sich hier also die Eigentümlichkeit, dass beispielsweise bei der Kollektivgesellschaft die Gesellschafter nicht bloss ihr eigenes Einkommen, sondern auch einen Teil desjenigen der Gesellschaft selber — der zwar keine juristische Persönlichkeit, wohl aber Rechtsfähigkeit nach OR 562 zukommt — in ihrer Amnestieerklärung anzugeben haben, damit dieselbe als vollständig und genau angesehen werden kann[19]).

Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Erwerbsgenossenschaften und die Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen nach einigen Steuergesetzen keiner eigentlichen Einkommenssteuer, sondern einer Spezialbesteuerung, die als Ertragsintensitätssteuer ausgebaut ist[20]). Zu ihrer Festsetzung ist jedoch ebenfalls die Kenntnis des gesamten Reingewinnes der Unternehmung notwendig, d. h. alles dessen, was aus deren Vermögen und Geschäftsbetrieb herausgewirtschaftet wird[21]). Auch diese Steuersubjekte haben deshalb, wenn sie an der Amnestie teilnehmen wollen, in ihrer Amnestieerklärung nach den dargelegten Grundsätzen die Bestandteile ihres Einkommens vollständig und genau anzugeben.

c) Was wir soeben über die vollständigen und genauen Angaben des Einkommens ausgeführt haben, gilt in analoger Weise auch für jene Angaben in der Amnestieerklärung, die das Vermögen betreffen.

---

[19]) Diese Regelung trifft auch für den Amnestiebeschluss zu; vgl. dazu auch **Perret**, Komm. 174 Abs. 1; ferner Archiv 13 237 Ziff. 2.

[20]) Vgl. dazu **Blumenstein**, System 94.

[21]) Derselbe a. a. O. 95.

Im Gegensatz zur Einkommensdeklarierung jedoch muss in der Amnestieerklärung bei der Angabe des Vermögens nicht jenes angezeigt werden, welches dem Amnestieberechtigten innerhalb einer bestimmten *Zeitperiode* zustande, sondern jenes Vermögen, das er in einem ganz bestimmten *Zeitpunkt* besass. Dieser massgebende Zeitpunkt muss dort, wo die Amnestie durch eine richtige Steuererklärung erlangt werden kann, aus dem Steuergesetz selbst entnommen werden[22]). Wo dies nicht zutrifft und wo auch der Amnestiebeschluss über diesen Zeitpunkt nichts bestimmt, ist u. E. für die sogenannte Momentbemessung des Vermögens ein solcher Zeitpunkt zu wählen, der von jenem der Abgabe der Amnestieerklärung nicht zu weit entfernt liegt.

Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Erwerbsgenossenschaften und die Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind juristische Personen, die nach einigen Steuergesetzen keiner Vermögenssteuer, sondern einer sogenannten Kapitalsteuer unterliegen. In ihrer Amnestieerklärung haben deshalb diese Amnestieberechtigten die Objekte der Kapitalsteuer vollständig und genau anzugeben. Es sind dies einmal das Grund- oder das Stammkapital, sowie die offenen und die stillen Reserven[23]). Durch die stillen Reserven wird regelmässig eine Differenz geschaffen zwischen dem Buchwert und dem Steuerwert der Vermögenswerte. Wo diese stillen Reserven bisher nicht versteuert wurden, müssen sie in der Amnestieerklärung, damit diese als richtig befunden werde, enthalten sein. Es erhebt sich bei diesem Tatbestand für den Steuerpflichtigen die Frage, ob er auch eine bilanzmässige Aufwertung bezw. Abwertung der nunmehr deklarierten stillen Reserven vornehmen soll, mit andern Worten, ob er den Buchwert dieser

---

[22]) In der Amnestieerklärung, die auf Grund des Amnestiebeschlusses abgegeben wurde, galt nach dem neuen Wehropferbeschluss der 1. Januar 1945 als der massgebende Zeitpunkt, bezw. der Tag des Eintrittes der Wehropferpflicht, wenn diese später eintrat.

[23]) Ueber weitere Einzelheiten betr. das Objekt der Kapitalsteuer, besonders im Hinblick auf den Amnestiebeschluss, vgl. **Blumenstein**, Wehrsteuer 172 Ziff. 2.

Vermögensbestandteile dem tatsächlichen Steuerwert anpassen soll oder nicht. Würde er eine bilanzmässige Aufwertung der stillen Reserven vornehmen, — diese würden dann zu steueroffenen Reserven — so entstünde für das Jahr, in dem diese Ausgleichung vorgenommen würde, ein Buchgewinn. Ein solcher Buchgewinn müsste als Einkommen überall dort versteuert werden, wo das Jahr der Aufwertung als Bemessungsperiode für ein solches Einkommenssteuerjahr herangezogen werden könnte, das von der Amnestiewirkung nicht mehr erfasst wird[24]). Für den Amnestiebeschluss hat die eidgenössische Steuerverwaltung auf eine Anfrage geantwortet, dass die bisherigen Buchwerte den massgebenden Wehropferwerten in den Büchern nicht angepasst zu werden brauchen. Täte dies nämlich ein Steuerpflichtiger, so würde steuerbarer Buchgewinn entstehen. Die stillen Reserven müssen also in den Amnestieerklärungen deklariert werden, ihr Buchwert aber braucht dem massgebenden Steuerwert nicht angepasst zu werden[25]).

4. Die richtige Bewertung des Einkommens und des Vermögens.

a) Um einen Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern zu können, genügt es vielfach nicht, dessen Einkommens- und Vermögensbestandteile zu kennen, sondern es ist häufig nötig, die betreffenden Objekte auch zu bewerten. Diese Bewertung der Objekte hat nach den gesetzlichen Regeln der Einkommens- und Vermögensbemessung zu erfolgen; denn diese besteht begrifflich in der Feststellung des Einkommens- und des Vermögenswertes, wie sie der Gesetzgeber fiskalisch erfassen will[26]). Zweck der Steueramnestie ist es, den Steuerpflichtigen zur Steuerehrlichkeit anzuhalten und damit auch der Steuergerechtigkeit zu dienen. Dies ist je-

---

[24]) Vgl. dazu die Entscheide: MBVN 41 299; Zentralbl. 45 136; Archiv 15 42 ff.

[25]) Vgl. dazu **J. Viel,** Steueramnestie und Warenlagerreserven, in den Mitteilungen des kantonal-bernischen Handels- und Industrievereins 21 18.

[26]) Vgl. **Blumenstein,** System 117 betr. die Vermögensbemessung.

doch nur dann möglich, wenn nicht bloss die Objekte bekannt sind, die für eine gerechte Besteuerung massgebend sind, sondern auch ihr wirtschaftlicher Wert[27]). Das Erfordernis des richtigen Inhaltes bei der Amnestieerklärung ist deshalb erst dann vollständig erfüllt, wenn auch eine richtige Bewertung der Steuerobjekte vorliegt. Unter einer richtigen Bewertung verstehen wir nun nichts anderes als eine gewissenhafte Angabe des Steuerwertes sämtlicher in der Amnestiererklärung angegebener Bestandteile des Einkommens und des Vermögens. Wie weit die Genauigkeit in der Bewertung zu gehen hat, damit das Erfordernis des richtigen Inhalts in der Amnestieerklärung erfüllt sei, steht hier in Frage.

Die Steuergesetze enthalten in der Regel Bemessungsfaktoren sowohl für das Einkommen als auch für das Vermögen. Es sind dies einfach jene Grundsätze, die für die Wertberechnung der einzelnen Einkommens- und Vermögensobjekte massgebend sein sollen. Es ist nun klar, dass nicht jedermann diese Grundsätze kennt und anwendet. Ihre Kenntnis und Anwendung ist jedoch überall dort zu verlangen, wo Personen sich berufsmässig mit Rechts- und Steuerfragen befassen und wo Personen diese Grundsätze ihrer sozialen und wirtschaftlichen Stellung entsprechend zu kennen haben[28]). Für die andern Steuerpflichtigen muss es genügen, wenn sie eine Bewertung nach bestem, pflichtgemässem Wissen und Gewissen vornehmen. Als Anhaltspunkte für eine solche pflichtgemässe Bewertung kommen dann die allgemeingültigen Regeln des Wirtschafts- und Verkehrslebens in der betreffenden Bemessungsperiode in Frage[29]). Sind diese allgemeinen Regeln mit der

---

[27]) Ein Bundesgerichtsentscheid bestimmt denn auch, dass die Aufzählung der vorhandenen Vermögensbestandteile in der Amnestieerklärung noch nicht genügt, «verlangt werden vielmehr auch gewissenhafte Angaben über den Steuerwert dieser Objekte». Archiv 13 319.

[28]) Dies will nicht heissen, dass die gesetzlichen Steuerbemessungsfaktoren ausschliesslich für die Bewertung herangezogen werden müssen.

[29]) Solche Anhaltspunkte für die Bewertung der Objekte sind in der Regel in den offiziellen Wegleitungen zu den Amnestieerklärungen bezw. Steuererklärungen enthalten. Diese Wegleitungen sind jedoch keine Steuer-

nötigen Sorgfaltspflicht bei der Bewertung der einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile in der Amnestieerklärung zur Anwendung gekommen, so ist u. E. das Erfordernis einer richtigen Bewertung erfüllt. Der Amnestieberechtigte kann nun damit rechnen, dass ihm die Steuerbehörde für die begangenen Steuerverfehlungen die Wirkungen der Steueramnestie gewährt. Dies ist auch die Ansicht der Mehrheit jener Steuerrechtsautoren, die sich mit dieser Frage schon befassten[30]). Als Folge ergibt sich, dass die Wertbemessung der einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile, die durch den Steuerpflichtigen vorgenommen wird, mit derjenigen der Steuer- und Steuerjustizbehörden nicht übereinzustimmen braucht; denn es sprechen hier, wie *Blumenstein* bemerkt, «zu viele rein subjektive Momente mit»[31]). Weiter ergibt sich, dass eine ziffernmässige Uebereinstimmung der in der Deklaration enthaltenen Gesamteinkommens- und Gesamtvermögensbeträge mit denjenigen der rechtskräftig gewordenen Veranlagung nicht immer notwendig ist. Es würde hier, wie *Eulau* richtig feststellt, würde man die erwähnte Tatsache nicht beachten, «die Amnestie vielfach von Zufälligkeiten abhängen, die mit der Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen nichts zu tun haben»[32]). Die Bewertungsfragen des Steuerrechts sind Ermessenfragen und gehören deshalb zu jenen Problemen, in denen zwischen den Steuerbehörden und den Pflichtigen begreiflicherweise verschiedene Meinungen auftreten können. Es muss aber verlangt werden, dass diese Fragen mit einer gewissen Sorgfalt zu lösen sind. Von einer sorgfältigen Bewertung kann dann nicht mehr die Rede sein, wenn z. B. der Inhaber eines Handelsgeschäftes in seiner Amnestiererklärung zum Wehropfer 1940 sein Warenlager bloss mit Fr. 6500.— bewertet, während dasselbe im Jahre 1943 einen Erlös von Fr. 28,000.— ergibt. Wo durch aktenmässige Auf-

---

rechtsnormen und können deshalb nicht hindern, dass die einzelnen Objekte ganz individuell, den bestehenden Verhältnissen entsprechend, bewertet werden. Vgl. **Blumenstein,** Amnestie, Archiv 9 211.

30) Gleicher Meinung ist für das deutsche Recht auch **Lion,** StW 1931 I 1139.

31) Amnestie, Archiv 9 211.

32) **Perret,** Komm. 170.

zeichnungen in einem solchen Falle nicht bewiesen werden kann, dass eine so enorme Vergrösserung des Warenlagers auf einen seitherigen vermehrten Wareneinkauf zurückzuführen ist, muss man aus einer solchen Differenz, wie das Bundesgericht feststellt, schliessen, dass die Angabe in der Amnestieerklärung «über den Wert der Ware nicht auf pflichtgemässer Untersuchung des Sachverhaltes beruht»[33]).

b) Eine gewissenhafte Angabe über den Steuerwert der in der Amnestieerklärung enthaltenen Objekte ist zweifellos dort nicht gegeben, wo die Wertangabe durch den Steuerpflichtigen bewusst falsch oder irreführend ist. Durch eine zu niedrige Bewertung aber begeht der Steuerpflichtige eine Steuerverkürzung. Einige Steuergesetze sehen nun vor, dass wegen unrichtiger Bewertung der Objekte keine Nach- und Strafsteuer erhoben werden dürfe, sofern die Steuerbehörde die angegebene Bewertung anerkennt[34]). Für die Amnestieerlasse in den betreffenden Kantonen gilt deshalb bezüglich des Inhalts der Amnestieerklärung, dass auch durch eine bewusste zu niedrige Bewertung der Einkommens- und Vermögensbestandteile die Voraussetzungen der Amnestie erfüllt werden können, sofern die Steuerbehörde die in der Amnestieerklärung angeführte Bewertung anerkannt hat und nun auf Grund dieser Bewertung eine rechtskräftige Taxation vornimmt. Auch wenn sich hier später einmal offen herausstellen sollte, dass die Bewertung bewusst falsch war, so kann die Steuerbehörde wegen des bestehenden gesetzlichen Verbotes keine Nach- und Strafsteuer mehr erheben. Denn wenn durch eine zu niedrige Bewertung in einer Steuerveranlagung, wie wir es darlegten, weder eine strafbare noch eine steuernachforderungspflichtige Steuerverkürzung gegeben ist, so darf im Steuerbereiche des betreffenden Gemeinwesens auch eine zu niedrige Bewertung in einer

---

[33]) Archiv 13 317.

[34]) Vgl. **Blumenstein**, Steuerrecht 1 365 und die dort in Anmerkung 69 zitierten Gesetze; ferner § 86 des glarnerischen Gesetzes über das Steuerwesen vom 6. Mai 1934 und § 96 des solothurnischen Gesetzes betr. die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom 24. September 1939.

Amnestieerklärung dem Amnestieberechtigten nicht zu Schaden gereichen, da ja dieselbe auch die Funktion einer Steuererklärung erfüllt, auf deren Grundlage eine amtliche Taxation der Steuerforderung vorgenommen wird. In den meisten Fällen wird die Amnestieerklärung auch formell mit der Steuererklärung verbunden, wie dies beispielsweise auch auf Grund des Amnestiebeschlusses der Fall ist.

5. Die Ausnahmen vom Erfordernis des richtigen Inhalts der Amnestieerklärung.

Es ist von grosser Tragweite, wenn das Bundesgericht erklärt: «Aus welchem Grunde die richtige Wehropfererklärung (die zugleich als Amnestieerklärung gilt) unterbleibt, ist unerheblich»[35]). Das Bundesgericht stellt sich hier auf den Standpunkt, dass die Steueramnestie nicht gewährt werde, sofern die Erfordernisse des richtigen Inhalts der Amnestieerklärung, wie wir sie soeben darlegten, objektiv nicht gegeben sind. Eine Untersuchung, ob diese objektive Unrichtigkeit subjektiv auch zu verantworten sei, wird nicht angestellt, im Gegenteil, es wird die Einrede, dass wichtige Gründe für die objektive Unrichtigkeit zu berücksichtigen seien, als unerheblich abgelehnt[36]). Zweifellos darf der Zweck der Steueramnestie nicht dadurch illusorisch gemacht werden, dass jedermann durch billige Ausreden den unrichtigen Inhalt seiner Amnestieerklärung entschuldigen könnte[37]). Doch gibt es u. E. Gründe, die eine Ausnahme vom Erfordernis des richtigen Inhalts der Amnestieerklärung gestatten. Es sind dies folgende:

a) Die Unmöglichkeit eine richtige Amnestieerklärung abzugeben. Dieser Fall kann beispielsweise eintreten, wenn über eine im Ausland angefallene Erbschaft oder über eine ausländ-

---

[35]) Vgl. Archiv 11 22 und Archiv 12 189; gl. M. ist **Eulau**, vgl. **Perret**, Komm. 170 Abs. 2.

[36]) In einem früheren Entscheide wird die Frage des Verschuldens bei objektiver Unvollständigkeit durch das Bundesgericht offen gelassen, Archiv 10 178 Ziff. 2.

[37]) Vgl. ZR 21 287 und Archiv 8 189.

dische Gesellschaftsbeteiligung keine oder keine zuverlässigen Angaben erhältlich sind. Es muss hier genügen, wenn der Amnestieberechtigte in der Erklärung auf diese besonderen Verhältnisse hinweist. Die Steuerbehörde kann hier eine besondere Taxation vornehmen mit dem Vorbehalt einer späteren Berichtigung, wenn einmal die ausländischen Steuerwerte offenbar werden[38]).

b) Die Exkulpation bei unverschuldet fehlerhafter Amnestieerklärung[39]). Im Gegensatz zum Bundesgericht stellt sich die zürcherische Oberrekurskommission in einem Entscheid betreffend die kantonale Steueramnestie auf einen andern Standpunkt, dem wir uns hier anschliessen. Sie erklärt, dass sich der Amnestieberechtigte bei einer objektiv unrichtigen Amnestieerklärung durch den Nachweis zu verteidigen vermöge, dass ihm die Fehlerhaftigkeit nicht zum Verschulden angerechnet werden könne. «Dieser Einwand ist (tatsächlicher Nachprüfung vorbehalten) rechtserheblich», so stellt die Oberrekurskommission in dem betreffenden Entscheid fest und fährt fort, dass auch ohne ausdrückliche gesetzliche Vorschrift der Exkulpationsbeweis gehört werden müsse, da sich dies aus dem allgemeinen Rechtsgedanken, «dem Prinzip der Schuldhaftung», heraus ergebe.

Sollte auf Grund einer solchen unverschuldet unrichtigen Amnestieerklärung, vielleicht schon während mehreren Jahren, eine amtliche Taxation verfügt worden sein, so kann, wenn sich nachträglich der richtige Sachverhalt herausstellt, für die Zeit seit der Abgabe der Amnestieerklärung keine Strafsteuer erhoben werden. Hingegen besteht für den Fiskus die Möglichkeit, für diese Zeit eine einfache Nachsteuer geltend zu machen, da in der Regel für die Erhebung einer solchen der objektive Tatbestand der Steuerverkürzung genügt.

---

[38]) Vgl. auch **Kaufmann**, Steueramnestie, Zentralbl. 46 4 Ziff. 4; ferner den Entscheid der zürcherischen Oberrekurskommission im Archiv 8 437 Nr. 190.

[39]) Vgl. dazu Archiv 9 445.

6. Besonderheit beim Amnestiebeschluss.

Im Gegensatz zu Art. 2 Abs. 1 AmnB verlangt Abs. 2 für die Amnestieerklärung eines nicht Wehropfer- oder Wehrsteuerpflichtigen nicht bloss vollständige und genaue Angaben der Bestandteile des Einkommens und Vermögens, sondern vollständige und genaue Angabe jenes Einkommens und Vermögens, *das den Steuerbehörden in Missachtung gesetzlicher Vorschriften verheimlicht wurde.* Gemäss dem Wortlaut dieser Vorschrift wird für jene Steuerpflichtigen, die der Wehropfer- und Wehrsteuerpflicht nicht unterstehen, besonderes Recht geschaffen. Nach diesem Recht hätten die Amnestieberechtigten den Steuerbehörden das Einkommen und Vermögen zu deklarieren, das sie bisher den Steuerbehörden verheimlicht hatten. Dies käme aber einem Bekenntnis gleich, da die einzelnen Hinterziehungsfälle angezeigt werden müssten. Eine solche verschiedene Behandlung der Steuerpflichtigen innerhalb des gleichen Gemeinwesens finden wir bei keinem der übrigen Amnestieerlasse. Sie ist übrigens auch durch keine besonderen Gründe gerechtfertigt. Es scheint deshalb, dass die textliche Fassung des Art. 2 Abs. 2 AmnB aufgestellt wurde, ohne auf die verschiedene rechtliche Tragweite aufmerksam geworden zu sein. So erklärt denn auch der bundesrätliche Zwischenbericht an die Bundesversammlung zu den auf Grund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen zu Art. 2 des Amnestiebeschlusses, dass die Amnestie mit keinem Bekenntnis der einzelnen Hinterziehungsfälle verbunden sei[40]).

Die Steueramnestie erlangt deshalb auch jener, der in seiner kantonalen oder kommunalen Steuererklärung, die als Amnestieerklärungen gelten, die Bestandteile seines Einkommens und Vermögens, wie wir es darlegten, vollständig und genau angibt.

---

[40]) BBl 1944 1210; vgl. dazu auch **Perret,** Komm. 173 Ziff. 7 und **Kaufmann,** Steueramnestie, Zentralbl. 46 4 Ziff. 3, die beide ebenfalls unserer Ansicht sind.

§ 10. Zeitpunkt und Freiwilligkeit der Amnestieerklärung.

Im Vorhergehenden haben wir dargetan, welchen Inhalt eine Amnestieerklärung aufzuweisen hat, damit ihr Amnestiewirkung zukomme. Hier nun soll ausgeführt werden, *wann* diese Amnestieerklärung abgegeben werden muss.

1. Die gesetzliche Regelung.

Sämtliche Amnestieerlasse des Bundes und der Kantone verlangen eine fristgemässe Einreichung der Amnestieerklärung. Die Frist wird teils derart festgesetzt, dass ein ganz bestimmter Zeitabschnitt festgelegt wird, während dessen Dauer die Amnestieerklärung eingereicht werden muss, teils jedoch wird einfachhin bestimmt:

> Gibt bei der erstmaligen Einschätzung nach Inkrafttreten dieses Gesetzes ein Steuerpflichtiger ein grösseres Einkommen oder Vermögen an[1]), ... so erlangt er Amnestie.

Die Frist muss hier also auf Grund des geltenden Steuergesetzes ermittelt werden. Sie dauert solange, als eine Einschätzung vorgenommen werden kann. Da sich das Einschätzungsverfahren über eine längere Zeitspanne erstrecken kann, so ist die Frist für die Amnestieerklärung in der Regel dann abgelaufen, wenn die Frist für die Einreichung der Steuererklärung zu Ende gegangen ist; denn mit der Steuererklärung erhält der Amnestieberechtigte die Gelegenheit, die Einkommens- und Vermögensbestandteile vollständig und genau anzugeben.

Trotzdem nun die Amnestieerklärung fristgemäss eingereicht wird, besteht die Möglichkeit, dass sie für die Erlangung der Amnestiewirkungen zu spät eintrifft. Die Amnestieerlasse sehen nämlich in der Regel ausdrücklich vor, dass die Wirkung der Steueramnestie nicht eintrete, wenn beispielsweise vor der

---

[1]) So z. B. der Erlass vom Kt. Baselland; ähnlich lauten ungefähr die Hälfte der Amnestieerlasse der übrigen Kantone.

Einreichung der Amnestieerklärung[2]) bereits ein Nach- oder Strafsteuerverfahren eingeleitet worden ist. Es sind hier zwei Gruppen von Steueramnestieerlassen zu unterscheiden:

a) Zur ersten Gruppe gehören jene Erlasse, die eine Amnestieperiode festsetzen, innerhalb der die Amnestieerklärung abgegeben werden muss und die keinen Vorbehalt anbringen zu ungunsten jener Steuerpflichtigen, gegen die spätestens bei Abgabe der Erklärung bereits ein Nach- oder Strafverfahren eingeleitet ist. So bestimmt z. B. der Steueramnestieerlass von Fribourg kurz und bündig:

> Le contribuable qui, dans les deux mois dès l'entrée en vigueur de la présente loi, fait une déclaration intégrale, est exonéré des pénalités encourues[3]).

b) Zur andern Gruppe sind alle übrigen Amnestieerlasse zu zählen, die vorsehen, dass auch eine fristgemäss eingereichte Amnestieerklärung wirkungslos ist, wenn spätestens vor Abgabe der Erklärung bereits ein Nach- oder Strafsteuerverfahren eingeleitet wurde. Zu dieser Gruppe sind auch alle jene Amnestieerlasse zu rechnen, die lediglich bestimmen, dass die Amnestieerklärung innerhalb der Amnestiefrist «freiwillig» oder «von sich aus» zu erfolgen habe. Wir werden sehen[4]), dass mit der Freiwilligkeit dasselbe gemeint ist, wie mit der Bestimmung, dass die Amnestieerklärung vor der Einleitung eines Straf- und Nachsteuerverfahrens eingereicht werden muss.

2. Die Amnestiefrist[5]).

a) Die Steueramnestieerlasse verlangen als Voraussetzung der Amnestiewirkung, dass die Amnestieerklärung innerhalb einer bestimmten Frist, der Amnestiefrist, abgegeben werde. Dort, wo die Frist durch ein Anfangs- und Abschlussdatum

---

[2]) Vgl. z. B. Art. 10 der st. gallischen Verordnung zum Steueramnestieerlass von 1944; ferner Art. 3 Abs. 2 WOB und Art. 3 lit. a und b AmnB.

[3]) Vgl. das kant. Quellenverzeichnis.

[4]) Vgl. Ziff. 3 lit. a.

[5]) **Henggeler,** Steueramnestiegesetz, Zentralbl. 37 392 spricht von einer Amnestieperiode, was u. E. jedoch kein zutreffender Terminus ist. Denn

im Amnestieerlass selber bekannt gemacht wird, dürften sich bei der Feststellung, ob die Frist eingehalten wurde oder nicht, keine grossen Schwierigkeiten ergeben. Die Frist gilt nach allgemeiner Auffassung als eingehalten, wenn die Amnestieerklärung am letzten Tage des Fristenlaufes der Post übergeben wird[6]). Bis zu welchem Zeitpunkt des letzten Tages die Amnestieerklärung der Post übergeben werden muss, ist nach den in Frage stehenden Gesetzen verschieden. So genügt es heute beispielsweise im Kanton Bern, wenn ein steuerrechtliches Schriftstück vor 24.00 Uhr der Post übergeben wird, während ein solches unter dem alten Steuergesetz vor 18.00 Uhr des letzten Tages abgeliefert werden musste[7]). Natürlich gilt die Frist auch dann als eingehalten, wenn die Amnestieerklärung persönlich zur rechten Zeit der zuständigen Behörde abgegeben wird. Wird dieselbe jedoch einer unzuständigen Behörde abgeliefert und kann sie nun nicht mehr rechtzeitig an die zuständige weitergeleitet werden, so gilt die Frist u. E. wenigstens dort noch eingehalten, wo die unzuständige Behörde von Amtes wegen verpflichtet ist, die Amnestieerklärung an die zuständige weiterzuleiten[8]). Da es meist im Interesse des Steuerpflichtigen liegt, möglichst bald eine Amnestieerklärung abgeben zu können, so ist darauf hinzuweisen, dass das, was wir über die Einhaltung der Frist vor Ablauf derselben gesagt haben, ebenfalls für den Beginn der Frist Gültigkeit hat. Analog der allgemeinen Auffassung über die Einhaltung der Frist vor Ablauf derselben gilt für den Beginn der Frist, dass sie eingehalten ist, wenn nicht vor dem Tage des Fristenlaufes die Amnestieerklärung der Post oder persönlich der zuständigen Behörde übergeben wird.

---

unter einer Periode wird ein regelmässig wiederkehrender Zeitabschnitt verstanden, was aber gerade bei der Steueramnestie nicht zutrifft. Eine Steueramnestie ist nämlich eine Ausnahmebestimmung und nicht eine regelmässig wiederkehrende Begünstigung der Steuerdefraudanten.

[6]) Vgl. den Entscheid der basellandschaftlichen Rekurskommission, zitiert bei **Robert/Ehrensberger,** Lexikon 271.

[7]) Vgl. **Flückiger,** Bernisches Steuerrecht 51 N 3 zu Art. 99.

[8]) Vgl. denselben a. a. O. Art. 99 Abs. 2.

Wird nun die Frist in der Amnestieerklärung nicht direkt, sondern bloss indirekt bestimmt, etwa durch den Hinweis, dass die Steueramnestie durch den erlangt werde, der «in seiner Erklärung für das neue Wehropfer und die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode» die Bestandteile des Einkommens und Vermögens vollständig und genau angibt[9]), so steht die Amnestiefrist nicht von vornherein für alle Amnestieberechtigten fest, sondern sie ist von Fall zu Fall verschieden. Die Form der Amnestieerklärung ist hier die Steuererklärung und deshalb auch die Frist, die es einzuhalten gilt, diejenige, in der die Steuererklärung eingereicht werden muss. Wie lange diese Frist dauert, wann sie beginnt und zu Ende geht, muss wiederum jeweils aus den betreffenden Steuergesetzen entnommen werden, denen der Amnestieerlass zu Grunde liegt. Für den Amnestiebeschluss gilt nach Art. 85 WStB, der auch für den neuen Wehropferbeschluss zur Anwendung gelangt[10]), folgendes:

> Die Pflichtigen, denen ein Formular zugestellt wurde, haben ihre Wehrsteuererklärung binnen 30 Tagen von der Zustellung an der Veranlagungsbehörde einzureichen.
>
> Wer kein Formular erhält, hat ein solches zu verlangen und innert der in der öffentlichen Aufforderung zu bezeichnenden Frist ausgefüllt und unterzeichnet einzureichen.
>
> Versäumt der Pflichtige die Frist nach Abs. 1 oder 2, so ist er unter Ansetzung einer neuen Frist von 8 Tagen zu mahnen.

Je nach dem Zeitpunkt also, in dem ein Amnestieberechtigter das amtliche Steuererklärungsformular zugestellt erhält, beginnt die dreissigtägige Frist für die Amnestieerklärung zu laufen. Eingehalten gilt die Frist auch dann noch, wenn die Amnestieerklärung vor Ablauf der achttägigen Mahnfrist der Veranlagungsbehörde eingereicht wird. Neben dieser individuellen Amnestiefrist gilt für alle jene, die bei der amtlichen Zustellung der Amnestieerklärungsformulare übergangen wur-

---

[9]) So Art. 2 Abs. 1 AmnB.

[10]) Vgl. Art. 17 Abs. 1 nWOB.

den, die absolute Amnestiefrist, die in der öffentlichen Aufforderung bekannt gemacht wird. Bei Säumnis erhalten auch diese Steuerpflichtigen, denen kein Formular zugestellt wurde, noch einmal Gelegenheit, innerhalb einer achtägigen Mahnfrist ihre Amnestieerklärung fristgemäss einzureichen. Wie die ordentliche Fristansetzung, ist für dieselben auch die Mahnfrist öffentlich bekannt zu geben. Nur so kann einer Hinausschiebung der Amnestiefrist auf unbestimmte Zeit ein Ende gesetzt werden. Die öffentlich bekanntgegebene Mahnfrist von acht Tagen gilt u. E. auch für jene Steuerpflichtigen als letzte Gelegenheit, Steueramnestie zu erlangen, die persönlich aufgefordert wurden, die Amnestieerklärung innert 30 Tagen abzugeben, die aber bei der Ansetzung einer persönlichen Mahnfrist übergangen wurden. Wäre dies nicht der Fall, so müsste man ihnen das Recht zugestehen, beliebig lange auf die Ansetzung einer Mahnfrist zu warten, was aber dem Zweck einer Fristsetzung bei der Amnestieerklärung widersprechen würde. Der Zweck der Ansetzung einer absoluten Frist nach Art. 85 Abs. 2 WStB, die als Amnestiefrist gilt, ist doch gerade der, dass einer Frist von unbestimmter Dauer durch einen bestimmten Zeitpunkt ein Ende zu setzen sei, um so unzulänglichen Ausreden und Entschuldigungen den Boden zu entziehen.

Hat der Amnestieberechtigte ein Interesse daran, möglichst rasch eine Amnestieerklärung abzugeben, so braucht er die amtliche Zustellung des Amnestieerklärungsformulars nicht abzuwarten. Es steht ihm frei, schon vorher ein solches Formular zu verlangen und dann vollständig und genau ausgefüllt der Veranlagungsbehörde einzureichen.

Bei dem nach kantonalem Steuerrecht selbständigen Steuersubjekt einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist es nötig, damit die Gesellschaft als solche auch von den eidgenössischen Nach- und Strafsteuern befreit werde, dass jeder einzelne Gesellschafter nicht bloss richtig deklariere, sondern auch fristgemäss seine Amnestieerklärung einreiche.

b) Es gilt hier noch die Frage abzuklären, welche Bedeutung einer Amnestieerklärung zukommt, die vor Beginn der

Amnestiefrist der Steuerbehörde eingereicht wird. Gesetzliche Fristen sind peremptorische Fristen, d. h. solche, an deren Nichteinhaltung der Gesetzgeber die Verwirkungsfolge geknüpft hat[11]). Nicht eingehalten ist eine Frist jedoch nicht bloss dann, wenn eine rechtserhebliche Handlung zu spät erfolgt, sondern auch dann, wenn sie vor Beginn des Fristenlaufes vorgenommen wird. Eine Amnestieerklärung, welche vor Beginn der Amnestiefrist eingereicht wird, ist ungültig und vermag keine Amnestiewirkungen hervorzubringen. Nicht ganz zu Unrecht kann man sich allerdings fragen, ob derjenige, der schon vor Beginn der Amnestiefrist zur Ehrlichkeit zurückkehrte, schlechter gestellt sein soll, als derjenige, der bis zum Ende der Amnestiefrist mit seiner Amnestieerklärung zuwartete. Ein Zürcher Entscheid hat dies verneint. Derselbe hat einem Steuerpflichtigen, trotz der Nichteinhaltung der Amnestiefrist, die Wirkungen der Amnestie zukommen lassen, weil eine Erklärung über die richtigen Steuerverhältnisse vor Beginn der Amnestiefrist bereits vorlag[12]). Wir sind anderer Meinung[13]). Jede Steueramnestie bringt nämlich ihrem Wesen nach Ungleichheiten mit sich. An irgend einem Zeitpunkt muss die Vergünstigung einmal ihren Anfang nehmen. Dieser Zeitpunkt ist aber von Gesetzes wegen meist ausnahmslos festgesetzt. Soll darum eine solche Fritsbestimmung ihren Sinn nicht verlieren, so geht es nicht an, sich über sie hinwegzusetzen.

Der Zeitpunkt, in dem die Amnestiefrist zu laufen beginnt, ist von demjenigen des Inkrafttretens des Amnestieerlasses zu unterscheiden. In den meisten Fällen jedoch fällt der Beginn der Amnestiefrist mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Amnestieerlasses zusammen[14]). Dies müssen wir auch beim Amnestiebeschluss annehmen. Der Beginn der Amnestiefrist war darum, gemäss Art. 6 AmnB, auf den 1. Januar 1945 fest-

---

[11]) **Robert/Ehrensberger,** Lexikon 578.

[12]) Vgl. Archiv 7 446.

[13]) Ebenso **Henggeler,** Steuerreform, SchwAG 17 120; derselbe auch schon früher, Steueramnestiegesetz, Zentralbl. 37 392 lit. c.

[14]) Vgl. z. B. die Amnestieerlasse und die dazugehörenden Verordnungen von Baselland, Bern 1939, Luzern und St. Gallen 1939.

gelegt. Die Abgabe einer früheren Amnestieerklärung war schon deswegen nicht möglich, weil die Vermögensverhältnisse nach dem Stand am 1. Januar 1945 angezeigt werden mussten[14a]).

c) Der Einreichung der Amnestieerklärung nach Ablauf der Amnestiefrist kommt die gleiche Wirkung zu, wie derjenigen vor Beginn der Frist. Eine Amnestiewirkung tritt nicht ein. Die gesetzlich festgelegten Fristen sind nämlich Verwirkungsfristen und nicht bloss Ordnungsfristen. Eine nicht fristgemäss eingereichte Amnestieerklärung kann allerdings, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, als tätige Reue bezw. als Selbstanzeige angesehen werden[15]). Die eingereichte Erklärung bleibt dann doch nicht ganz wirkungslos, sondern es treten jene Vergünstigungen ein, die in den betreffenden Steuergesetzen für tätige Reue bezw. für Selbstanzeige vorgesehen sind.

Bei den gesetzlichen Fristbestimmungen bezüglich der Steuererklärung ist aber vielfach bestimmt, dass die Frist für die Einreichung der Erklärung verlängert werden kann. Fallen Amnestieerklärung und Steuererklärung zusammen, so gelten die Fristbestimmungen der letzteren analogerweise auch für die erstere. Für die Einreichung der Amnestieerklärung ist deshalb meist eine Fristerstreckung möglich. Wird dieselbe jedoch nicht ausdrücklich verlangt und bewilligt, so wird eine nach Ablauf der Amnestiefrist eingereichte Erklärung nicht mehr berücksichtigt. Es kann aber auch vorgesehen sein, dass aus wichtigen Gründen auch ohne Gesuch um Fristverlängerung eine zu spät eingereichte Erklärung noch ihre volle Wirkung entfalten kann. Die zutreffende Lösung muss nach dem konkreten Steuergesetz gesucht werden. Wird durch den Steueramnestieerlass die Amnestiefrist durch einen zum voraus bestimmten Schlusstermin abgeschlossen, ohne dass die Möglichkeit einer Fristerstreckung vorgesehen ist, so kann u. E. eine Er-

---

[14a]) Beim Amnestiebeschluss wurde zwar dafür eingetreten, dass schon vor Beginn der eigentlichen Amnestiefrist Amnestieerklärungen gültig abgegeben werden können. Eine diesbezügliche eidg. Verfügung erging jedoch nicht. Vgl. **Müller** (Amriswil) Sten. Bull. 44 NR 555.

[15]) Vgl. § 7 Ziff. 2 lit. d und e.

streckung der First, auch wenn der Termin auf einen Sonntag fällt, auf den kommenden Werktag nicht zulässig sein. Die Amnestiefrist ist nämlich keine nach Monaten, Wochen oder Tagen bestimmte Frist, sondern ein gesetzlich abgegrenzter, bestimmter Zeitraum, innerhalb dessen Dauer die Amnestieerklärung einzureichen ist. Es handelt sich bei den Amnestiefristen nicht um Verfahrensvorschriften, sondern um materiellrechtliche Fristbestimmungen, für die ein bestimmter Schlusstermin stipuliert ist[16]). Zudem hat die Steueramnestie Ausnahmecharakter und ein extensive Interpretation der einschlägigen Vorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen ist daher nicht am Platze[17]).

Bei der Amnestiefrist des Amnestiebeschlusses sind Entschuldigungsgründe für verspätete Einreichung der Amnestieerklärung vorgesehen. Nach Art. 85 Abs. 4 WStB, der hier zur Anwendung gelangt, gelten als solche Entschuldigungsgründe der Nachweis, dass der Amnestieberechtigte wegen Militärdienst, Landesabwesenheit, Krankheit oder andern erheblichen Gründen an der rechtzeitigen Einreichung einer Amnestieerklärung verhindert war[18]). Die Amnestiefrist ist eingehalten, wenn die Amnestieerklärung innert 30 Tagen nach Wegfall des Entschuldigungsgrundes erfolgt[19]). Ein bereits im Jahre 1945 wehropfer- und wehrsteuerpflichtigen Auslandsschweizer kann also beispielsweise die Amnestie noch erlangen, wenn er erst im Jahre 1948 in die Schweiz zurückkehrt und wenn er verpflichtet wird, die Steuererklärung für das neue Wehropfer und die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode noch einzureichen. Dies kann geschehen, da der Betreffende für die Wehrsteuer bis

---

[16]) So auch der Entscheid in der MBVN 40 88; nach dem heute geltenden bern. Steuerrecht käme eine solche Erstreckung allerdings in Frage, und zwar gemäss Art. 78 OR. Vgl. Art. 99 des bern. Steuergesetzes.

[17]) Vgl. MBVN 41 194; für eine strenge Interpretationspraxis der Amnestiefristen vgl. auch die Entscheide in Archiv 7 447 Nr. 305 u. Archiv 8 441.

[18]) Vgl. auch **Perret,** Komm. 168 lit. c.

[19]) So **Perret,** Komm. zur eidg. Wehrsteuer (2. A.) 160 N 2 zu Art. 85.

drei Jahre nach Ablauf der dritten Veranlagungsperiode, also bis Ende 1948 und für das neue Wehropfer bis 31. Dezember 1950 veranlagt werden kann[20]).

3. Die Freiwilligkeit der Amnestieerklärung.

a) Als weitere Voraussetzung der Amnestiegewährung ist die Vorschrift anzusehen, dass der Amnestieberechtigte seine Amnestieerklärung *freiwillig* oder *von sich aus*[21]) abzugeben habe. Was hat man darunter zu verstehen? Trotz der Verschiedenheit der einzelnen Termini in den Steueramnestieerlassen bringen dieselben doch den gleichen Grundgedanken zum Ausdruck. Es ist der Grundgedanke, dass der Willensentschluss zur Abgabe der Amnestieerklärung nicht durch derartige äussere Einflüsse bestimmt werden soll, die die Freiheit des Entschlusses aufheben. Wann aber kann von einer solchen Aufhebung im Sinne der Amnestieerlasse gesprochen werden?

Eine Beeinflussung des Willens zur Abgabe der Amnestieerklärung kann einmal dadurch erfolgen, dass der Erklärende durch widerrechtliche Furchterregung oder durch Zwang zur Abgabe der Erklärung veranlasst wird. Von einer freien Willensentschliessung kann hier nicht mehr gesprochen werden. Dass eine solche Erklärung mangelhaft ist, ergibt sich schon aus den allgemeinen privatrechtlichen Lehren über die Willensmängel, die grundsätzlich auch für die öffentlich-rechtlichen Willenserklärungen Gültigkeit besitzen[22]). Mit dem Begriff der Freiwilligkeit, den der Gesetzgeber in den Amnestieerlassen verwendet, meint er deshalb nicht in erster Linie diesen Fall.

Eine weitere Beeinflussung des Willens zur Abgabe der Amnestieerklärung besteht zweifellos auch darin — wir haben es bei der Behandlung der Mittel zur Erreichung des Zweckes

---

[20]) Vgl. Art. 98 in Verbindung von Art. 7 Abs. 2 WStB und Art. 17 Abs. 5 nWOB. Auf Grund dieser Bestimmungen ist es uns nicht ganz erklärlich, warum **Henggeler**, Steuerreform, SchwAG 17 122 Ziff. 3 die Amnestiefrist für solche Auslandsschweizer bloss bis zum 31. Dez. 1947 festsetzt.

[21]) Vgl. die diesbezüglichen Ausdrücke in den Steueramnestieerlassen.

[22]) Vgl. **Herrnritt**, Verwaltungsrecht 128 lit. b.

der Steueramnestie bereits ausgesprochen[23]) — dass der Amnestieberechtigte durch die Schaffung einer erhöhten Entdekkungsgefahr für seine Hinterziehungen zum Teil zur Ehrlichkeit gezwungen wird. Es handelt sich hier jedoch nicht um eine widerrechtliche Zwangsausübung, sondern um eine vom Gesetzgeber geradezu gewollte. Zudem bleibt dem Erklärenden hier vollständig die freie Wahl zwischen der Steueramnestie und dem weiteren Risiko der Steuerdefraudationen. Durch den genannten Zwang werden lediglich einige beachtenswerte Motive geschaffen, die bei der Wahl zugunsten der Ergreifung der Steueramnestie in die Wagschale fallen dürften. Die Freiwilligkeit der Amnestieerklärung bleibt jedoch in diesem Fall bestehen.

Ein dritter Fall einer Willensbeeinflussung für die Abgabe einer Amnestieerklärung liegt dann vor, wenn beim Erklärenden bereits ein Nach- oder Strafsteuerverfahren eingeleitet ist. Dies ist auch der Fall, den der Gesetzgeber mit der Aufstellung des Erfordernisses der Freiwilligkeit der Amnestieerklärung regeln will. Die Entdeckung der Steuerhinterziehung ist nämlich mit dem Beginn eines Hinterziehungsverfahrens erfahrungsgemäss zur Gewissheit geworden. Eine freie Wahl zwischen der abzugebenden Amnestieerklärung und dem Risiko, das weitere Defraudationen mit sich bringen, ist hier kaum möglich, weil das Risiko auf ein Minimum herabgesunken ist. Nach einer objektiven Betrachtungsweise kann nicht mehr gesagt werden, dass eine freiwillige Amnestieerklärung abgegeben werden kann, wenn der Amnestieberechtigte weiss, dass gegen ihn bereits ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet ist[24]). Wird trotz dieser Sachlage noch eine Amnestieerklärung abgegeben, so geschieht dies zweifellos nur in der Meinung, sich durch die in Aussicht stehenden Vergünstigungen der Steueramnestie noch rasch dem Uebel der Nach- und Strafsteuern zu entziehen. Ge-

---

[23]) § 5 Ziff. 3.

[24]) Vgl. dazu **Henggeler,** Steueramnestiegesetz, Zentralbl. 37 391; ferner die Entscheide in Zentralbl. 38 113 Abs. 2, Archiv 8 440 Ziff. 3 und 10 458 Nr. 339.

rade einer solchen Handlungsweise will der Gesetzgeber zuvorkommen, indem er bestimmt, dass die Steueramnestie nur erlange, wer *freiwillig* seine Erklärung abgibt. Durch die Tatsache des eingeleiteten Hinterziehungsverfahrens aber wird der Amnestieberechtigte durch die vorliegenden Verhältnisse so stark zur Abgabe der Amnestieerklärung gezwungen, dass von einer freiwilligen Amnestieerklärung im Sinne der Amnestieerlasse nicht mehr gesprochen werden kann. Es handelt sich hier jedoch wiederum nicht um einen widerrechtlichen Zwang. Im Gegenteil, die Steuerbehörden sind geradezu verpflichtet, so vorzugehen, wo sie irgend welche Anhaltspunkte für Steuerhinterziehungen aufzudecken vermögen.

b) Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass der Begriff der Freiwilligkeit, wie er vom Gesetzgeber in den Amnestieerlassen verstanden wird, in einem engen Zusammenhang steht mit dem Beginn der Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens. Dies ergibt sich auch daraus, dass der Gesetzgeber oft den Begriff der Freiwilligkeit nicht erwähnt[25]), seinen Inhalt aber dennoch festhält, indem er klar bestimmt, dass von der Amnestiewirkung ausgenommen sind, «Nachsteuern, Strafsteuern und Steuerbussen, deren Geltendmachung mit Wissen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Einreichung der Wehropfererklärung bereits eingeleitet war»[26]). Trotz der fristgerecht eingereichten Amnestieerklärung stipuliert hier der Gesetzgeber ausdrücklich eine Ausnahme von der Amnestiewirkung. Er erklärt, dass der Abgabe einer Amnestieerklärung innerhalb der Amnestiefrist dann keine Wirkung zukomme, wenn bereits ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet sein sollte. Als Voraussetzung der Steueramnestie genügt es also nicht, bloss die Amnestiefrist einzuhalten. Die Amnestieerklärung muss bereits in dem Zeit-

---

[25]) Dies ist der Fall besonders in den beiden letzten Amnestieerlassen des Bundes. Der Grund ist wahrscheinlich darin zu suchen, dass der Begriff der Freiwilligkeit in den früheren kant. Erlassen oft zu Streitigkeiten Anlass gegeben hat.

[26]) So Art. 3 Abs. 2 WOB.

punkt eingereicht sein, in dem die Einleitung des Hinterziehungsverfahrens beginnt[27]), weil erst dann von einer freiwilligen Amnestieerklärung gesprochen werden kann.

Um diesen Zeitpunkt zu kennen, bedarf es einer Abklärung der Frage, wann ein Nach- bezw. Strafsteuerverfahren als eingeleitet betrachtet werden kann. Die meisten Fälle der bisherigen Gerichtspraxis sind der Lösung dieser Frage gewidmet. Wir können deshalb hauptsächlich auf dieselbe verweisen[28]).

Ein Hinterziehungsverfahren kann als eingeleitet betrachtet werden, wenn «eine Handlung stattgefunden hat, die das geltende Recht zum Nach- oder Strafsteuerverfahren als solchem rechnet, wie z. B. die Aufforderung zur Einreichung einer Nachsteuererklärung oder Verteidigung, die Vorladung zu einem Verhandlungstermin und dergleichen»[29]). Die Einleitungshandlung hat zudem von jener Behörde auszugehen, die zuständig ist für die Anhebung eines Hinterziehungsverfahrens. Meistens ist dies eine Fiskalbehörde. Es kann aber auch der Strafrichter sein[30]). Ueber die Form der Einleitungshandlung geben die in Frage stehenden Steuergesetze Auskunft. Wie *Blumenstein* aber betont[31]), ist die formale Seite des Verfahrens im geltenden Recht sehr spärlich geregelt. Wo deshalb nichts Gegenteiliges bestimmt ist, wird man annehmen können, dass auch eine mündliche Eröffnung eines Hinterziehungverfahrens vollauf genügt[32]).

Von Bedeutung ist u. E. auch, dass die Einleitung des Hinterziehungsverfahrens vom Steuerdefraudanten, der die Amne-

---

[27]) Vgl. Art. 3 lit. b AmnB. Unter einem Hinterziehungsverfahren versteht der Amnestiebeschluss gemäss Art. 129 und 132 WStB sowohl ein Nach- als auch ein Strafsteuerverfahren.

[28]) Vgl. **Kaufmann,** Steueramnestie, Zentralbl. 46 6 Ziff. 4 und die dort zitierten Bundesgerichtsentscheide.

[29]) **Blumenstein,** Amnestie, Archiv 9 219.

[30]) Vgl. z. B. § 14 des solothurnischen Steuergesetzes.

[31]) A. a. O. 219; vgl. auch **Henggeler,** Steueramnestiegesetz Zentralbl. 37 391, ferner Zentralbl. 43 161, Archiv 11 87, MBVN 39 287 und 311 ff.

[32]) BGE 67 1 143.

stie ergreifen will, gekannt sein muss, um das Verfahren als eingeleitet ansehen zu können. Zum Teil wird dies in den Amnestieerlassen auch ausdrücklich betont, indem dieselben erklären, dass die Einleitung eines Verfahrens «mit Wissen des Steuerpflichtigen» geltend gemacht sein muss[33]). Aber auch dort, wo die Kenntnis des Steuerpflichtigen von der bereits erfolgten Einleitung der Geltendmachung von Hinterziehungsansprüchen in den Amnestieerlassen nicht ausdrücklich statuiert ist, muss sie verlangt werden. Nur dann liegt nämlich eine begründete Berechtigung vor, einen solchen Steuerdefraudanten schlechter zu stellen als alle die übrigen, die zufällig bis zur Abgabe der Amnestieerklärung nicht ertappt wurden. Zudem bestünde für den Fiskus die grosse Versuchung, die Hinterziehung schon gekannt zu haben, für sich im stillen bereits Untersuchungen eingeleitet zu haben und auch die Absicht gehabt zu haben, dem Steuerdefraudanten gegenüber offen die Einleitung eines Verfahrens aufzunehmen[34]). Für den Amnestieberechtigten würde eine Rechtsunsicherheit entstehen, da derselbe bei Abgabe seiner Amnestieerklärung nicht im klaren darüber wäre, ob er die Amnestie erlangt oder nicht. Er könnte ja nicht wissen, ob nicht vielleicht innerhalb der Verwaltung bereits ein Hinterziehungsverfahren gegen ihn eingeleitet sei[35]). Auch der Zweck der Steueramnestie wäre bei vielen Steuerpflichtigen gefährdet, da sich dieselben bei einer solchen Rechtsunsicherheit kaum entschliessen könnten, ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse offen darzulegen. Es bestünde nämlich die Gefahr, dass die eigenen Angaben dazu benützt würden, das Hinterziehungsverfahren rasch und sicher und vielleicht noch bedeutend einträglicher als ohne die Amnestieerklärung des Steuerpflichtigen zum Abschluss zu bringen. Die Höhe der geltend gemachten Hinterziehungsansprüche braucht nämlich bei der Einleitung des Verfahrens dem Defraudanten noch nicht bekannt gemacht zu werden. Dies ist auch gar nicht immer

---

[33]) So Art. 3 Abs. 2 WOB und Art. 3 lit. b AmnB.

[34]) Vgl. MBVN 39 473.

[35]) **Perret,** Komm. 182 stellt hierzu fest: «Massgebend ist nicht der Beginn der Untersuchung innerhalb der Verwaltung.»

möglich. Soll doch gerade das Verfahren erst den genauen Umfang der Hinterziehungen feststellen. Die abgegebene Amnestieerklärung wäre deshalb selbst das beste Mittel, um die Hinterziehungsforderung abzuklären. Denn nichts könnte den Fiskus hindern, für die Feststellung des Umfanges der Hinterziehungen die abgegebene Erklärung zu verwerten[36]).

Aus diesen Gründen kann ein Hinterziehungsverfahren gegenüber einem Amnestieberechtigten erst dann als eingeleitet betrachtet werden, wenn derselbe davon Kenntnis hat.

c) Es gibt nun allerdings auch Steueramnestieerlasse, die als Voraussetzung der Amnestie weder ausdrücklich verlangen, dass die Abgabe der Amnestieerklärung freiwillig geschehen müsse, noch auch, dass vor ihrer Einreichung keine Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens vorgenommen sein dürfe[37]). Diese Erlasse bestimmen lediglich, dass derjenige, der innerhalb der Amnestiefrist eine richtige Erklärung abgibt, «für die Vergangenheit von Nach- und Strafsteuern enthoben ist»[38]). Ebenso kurz ist der Wortlaut des Amnestieerlasses von Waadt, der festlegt:

> Le contribuable qui, en 1937, fait une déclaration exacte de sa fortune et du produit de son travail, est libéré de toute pénalité ex de tout rappel d'impôt pour les années antérieures.

Es erhebt sich bei diesen Erlassen die Frage, ob die Amnestiewirkungen gleichwohl eintreten, wenn eine freiwillige Amnestieerklärung nicht mehr möglich erscheint, wenn also die Amnestiefrist zwar eingehalten wurde, im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung jedoch bereits ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet war. Trotzdem die Voraussetzung der Freiwilligkeit in den betreffenden Erlassen nicht ausdrücklich gefordert wird, scheint es uns, dass die gestellte Frage verneinend zu beantworten sei. Unsere Folgerung ergibt sich aus dem

---

[36]) Vgl. dazu § 14 Ziff 4.

[37]) So z. B. die Steueramnestieerlasse von Baselland, Freiburg, Glarus, Neuenburg und Waadt.

[38]) So der Amnestieerlass von Zürich 1917.

Begriff der Steueramnestie selbst, wie wir ihn dargelegt haben. Wir definierten die Steueramnestie als die *Nichteröffnung* eines Straf- und Nachsteuerverfahrens. Sind aber solche Verfahren mit Wissen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen bereits eröffnet, so ergibt sich begrifflich die Unmöglichkeit des Eintritts der Steueramnestie. Sind solche Verfahren aber noch nicht eröffnet, so ist die Voraussetzung der Freiwilligkeit der Amnestieerklärung im Sinne der Amnestieerlasse erfüllt und es stehen der Amnestiewirkung, sofern alle andern Voraussetzungen gegeben sind, keine Hindernisse mehr entgegen.

Als Fazit halten wir hier fest, dass dem Begriff der Steueramnestie entsprechend die Voraussetzung der Freiwilligkeit auch bei jenen Amnestieerlassen vorhanden sein muss, die dies nicht ausdrücklich vorsehen.

4. Die ausserordentlichen Fristen bei Steuerreformen der Kantone.

Es ist hier noch auf die Besonderheit aufmerksam zu machen, die durch den Art 5 AmnB geschaffen wird. In diesem Artikel werden nämlich allen jenen Steuerpflichtigen, die der Steuerpflicht eines solchen Kantons unterstehen, der bis Ende 1946 in Verbindung mit einer Steuerreform erneut eine Steueramnestie erlässt, ebenfalls wieder neue bundesrechtliche Amnestiefristen gewährt. Diese Fristen fallen allerdings mit denen, die die Kantone aufstellen, zusammen. Den Defraudanten wird während diesen Fristen «die letzte Chance» geboten, nun endgültig alle Steuerangelegenheiten in Ordnung zu bringen. Bessergestellt als jene Defraudanten, die während der ordentlichen Amnestiefrist des Amnestiebeschlusses ihre Amnestieerklärungen abgaben, werden sie jedoch nicht. Im Gegenteil, es kann sich für die Betreffenden die Situation bedeutend verschlechtern[39]).

---

[39]) Vgl. unsere Ausführungen in § 15 Ziff. 2 lit. b und c.

§ 11. Form und weitere Voraussetzungen der Amnestieerklärung.

1. Die Form der Amnestieerklärung.

Der auf Steueramnestie gerichtete Willensentschluss des Amnestieberechtigten genügt noch nicht, um der Amnestiewirkung tatsächlich auch teilhaftig zu werden. Der Entschluss muss der Steuerbehörde gegenüber auch ausdrücklich geäussert werden. Diese Willensäusserung kann formlos oder formell geschehen. Ist es belanglos, in welcher Gestalt der rechtlich relevante Wille zum Ausdruck kommt, so spricht die Rechtswissenschaft von formlosen Rechtsgeschäften. In den in Bund und Kantonen erlassenen Steueramnestien ist das Prinzip der Formlosigkeit und das der formellen Amnestieerklärung zur Anwendung gekommen.

a) Die Form, in der der Willensentschluss, Steueramnestie zu erlangen, zum Ausdruck gebracht werden muss, ist nach den einzelnen Erlassen des Bundes und der Kantone zu bestimmen. Teils ist die Form der Willensäusserung wahlweise freigestellt, teils aber ist die Form, in der die Amnestieerklärung der Steuerbehörde abzugeben ist, genau bestimmt[1]). Wir können die beiden folgenden Gruppen von Erlassen unterscheiden:

Die eine bestimmt nichts über die Form der Amnestieerklärung oder stellt ausdrücklich fest, dass dieselbe auch mündlich[2]), also formlos, erfolgen kann. Am häufigsten kommen in dieser Gruppe jene Formen zur Anwendung, die für die Abgabe der Steuererklärung gebräuchlich sind. Die Amnestieerklärung kann hier aber auch in der Form eines gewöhnlichen Briefes erfolgen.

---

[1]) Eine besondere Form kennt die zweite Steueramnestieverordnung des Deutschen Reiches vom 19. September 1931. Nach ihr konnte Steueramnestie durch die Zeichnung der steuerfreien Reichsbahn-Anleihe erlangt werden.

[2]) Vgl. z. B. Art. 2 des genferischen Amnestieerlasses von 1938, der bestimmt: «La demande d'amnistie peut être formulée verbalement ou par écrit.»

Die andere Gruppe setzt die Form der Amnestieerklärung von vornherein fest. Dieselbe hat auf einem besonderen Formular oder auf demjenigen, das für die Steuererklärung bestimmt ist, zu erfolgen. Zu dieser Gruppe gehören auch alle jene Erlasse, die lediglich feststellen dass die Amnestieerklärung bei der «erstmaligen Einschätzung» nach Inkrafttreten des Steuergesetzes, in dem der Amnestieerlass enthalten ist, abgegeben werden muss. Nach den betreffenden kantonalen Steuergesetzen geschieht diese Einschätzung nämlich immer auf Grund einer formellen Steuererklärung. Auch der Amnestiebeschluss gehört dieser Gruppe der formellen Amnestieerklärungen an. Doch sind nach Art. 2 AmnB zu unterscheiden:

aa) Die Abgabe der Amnestieerklärung zugleich mit der Steuererklärung für das neue Wehropfer und die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode. Für diese Steuererklärung bedarf es nach Art. 86 WStB und Art. 17 Abs. 1 nWOB eines amtlichen Formulars, das durch das eidgenössische Finanz- und Zolldepartement bestimmt wird. Diesen eidgenössischen amtlichen Formularen sind jene kantonalen Steuererklärungsformulare gleichgestellt, die ein für das Wehropfer, die Wehrsteuer und die kantonalen Steuern kombiniertes Formular darstellen[3]). Diese Form der Amnestieerklärung haben alle jene Amnestieberechtigten zu wählen, die der Wehropfer- oder Wehrsteuerpflicht unterstehen.

bb) Die Abgabe der Amnestieerklärung zugleich mit der Abgabe einer kantonalen oder kommunalen Steuererklärung. Die Form richtet sich hier nach den Anforderungen, die an die kantonale bezw. kommunale Steuererklärung gestellt sind. Dieser Form haben sich alle jene Amnestieberechtigten zu bedienen, die keine Steuererklärung für das neue Wehropfer und für die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode einzureichen haben, die aber eine Steuererklärung in einem Kanton oder einer Gemeinde abgeben müssen.

cc) Die Abgabe der Amnestieerklärung in der Form einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuererklärung.

---

[3]) Vgl. z. B. das bern. Steuererklärungsformular 1945/46.

Die Wahl steht hier nur jenen Steuerpflichtigen offen, die überhaupt nicht verpflichtet sind für das Jahr 1945 eine Steuererklärung einzureichen. Es trifft dies für die nicht Wehropfer- und Wehrsteuerpflichtigen jener Kantone und Gemeinden zu, von denen das Gemeinwesen infolge seiner mehrjährigen Veranlagungsperiode im betreffenden Jahre keine Steuererklärung einfordert. Wollen solche Steuerpflichtige in den Genuss der Steueramnestie kommen, so müssen natürlich auch sie eine Steuererklärung einreichen. Sie können dies tun durch die Abgabe einer der angeführten Steuererklärungen. Die Wahl steht ihnen dabei frei.

b) Wie die Form der privatrechtlichen Rechtsgeschäfte verschiedenen Zwecken dienen kann, so auch die der rechtsgeschäftlichen Willenserklärungen des öffentlichen Rechts[4]). Die formelle Amnestieerklärung hat wohl den Zweck, den Defraudanten auf die Bedeutung seiner Erklärung aufmerksam zu machen und ihn vor einer oberflächlichen Abgabe zu schützen. Im weiteren soll es dem Amnestieberechtigten leichter gemacht werden, nunmehr die Vermögens- und Einkommensverhältnisse vollständig und genau zu erforschen.

Unwirksamkeit eines Verwaltungaktes wegen eines Formfehlers wird von *Jellinek* dann angenommen, wenn das Gesetz für den betreffenden Akt eine besondere Form ausdrücklich vorschreibt[5]). Die Amnestieerklärung ist zwar kein Verwaltungsakt, da sie ja keine hoheitliche Willensäusserung darstellt, wohl aber eine Willensäusserung, die primär auf einen öffentlichrechtlichen Erfolg hinstrebt, wie dies auch der Verwaltungsakt tut. Wenn der Gesetzgeber deshalb für den Eintritt einer öffentlichrechtlichen Rechtsfolge eine Willenserklärung in einer

[4]) Da die Amnestieerklärung mit der Steuerklärung formell meist so eng verbunden ist, dass in den Voraussetzungen der beiden Erklärungen gar kein Unterschied festzustellen ist, so könnte die Frage gestellt werden, ob die Amnestieerklärung überhaupt eine Willenserklärung darstellt und nicht bloss wie die Steuererklärung eine sog. Vorstellungsmitteilung. Vgl. **Oswald**, Steuerveranlagung 116 ff.; das letztere ist bei der Amnestieerklärung jedoch nicht der Fall, da sie eine Erklärung darstellt, die bewusst und gewollt auf eine Amnestiewirkung gerichtet ist.

[5]) **Jellinek**, Verwaltungsrecht 261.

bestimmten Form verlangt, so muss diese Form auch eingehalten werden, ansonst die Rechtsfolge nicht eintritt[6]).

Wenn die Form der Amnestieerklärung auf dem Formular der ordentlichen Steuererklärung zu erfolgen hat, so kann es nach Beginn des Laufes der Amnestiefrist oft noch lange Zeit dauern, bis dem Amnestieberechtigten dieses Formular zugestellt wird. Bis der Steuerdefraudant im Besitze eines solchen Formulars ist, besteht für ihn keine Möglichkeit, eine formgerechte Amnestieerklärung abzugeben. Der Defraudant jedoch hat gewöhnlich ein Interesse, möglichst rasch seine Amnestieerklärung abzugeben, da bis zur Einreichung seiner Amnestieerklärung immer die Gefahr vorhanden ist, dass gegen ihn ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet wird. Es erhebt sich hier deshalb die Frage, ob nicht unter Ausserachtlassung des Formerfordernisses eine vorsorgliche Amnestieerklärung eingereicht werden kann. Nach der Praxis des bernischen Verwaltungsgerichtes ist eine solche vorsorgliche Amnestieerklärung wirkungslos[7]). Dies bestärkt uns in der Auffassung, dass auch bei der Amnestieerklärung am Erfordernis der Form festgehalten werden muss.

2. Die zur Abgabe der Amnestieerklärung berechtigten Personen.

Die Frage nach den Personen, die eine Amnestieerklärung mit rechtlicher Wirksamkeit abgeben können, hängt mit der steuerrechtlichen Handlungsfähigkeit überhaupt zusammen. Diese fällt, sofern die Steuergesetze selbst keine Ausnahme vorsehen, mit der privatrechtlichen Handlungsfähigkeit des Art. 12 ZGB zusammen.

Da die Amnestieerklärung formell, wie wir gesehen haben, der Einfachheit, der Zweckmässigkeit und der gleichen Zweckverfolgung wegen meist mit der Steuererklärung zusammenfällt, so können wir für die Abgabe der Amnestieerklärung jene Individuen als berechtigt ansehen, eine Amnestieerklärung wirksam abzugeben, die mit rechtlicher Relevanz auch eine Steuererklärung abgeben können.

---

[6]) Vgl. den Entscheid in Archiv 11 22.

[7]) Vgl. auch **Perret**, Komm. 168 lit. b; ferner MBVN 40 41.

Es sind dies in erster Linie die *Amnestieberechtigten* selber. Zu ihnen gehören auch der Steuersubstitut und der Steuersukzessor. Sind mehrere Sukzessoren vorhanden, so ist jeder berechtigt, die Amnestieerklärung als Sukzessor abzugeben.

Als Berechtigte kommen weiter die *gesetzlichen Vertreter* in Frage, wie Vormund und eventuell die Vormundschaftsbehörde, Verwaltungsbeirat und -Beistand und der Inhaber der elterlichen Gewalt, sofern er in dieser Eigenschaft nicht schon als zuständiger Steuersubstitut auftritt, was in der Regel zutrifft[8]). Für die juristischen Personen sind es die Organe, die die Amnestieerklärung abzugeben haben. Für Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und für ebensolche Gesamthandsverhältnisse, die gleichwohl als Steuersubjekte der Steuerpflicht unterstehen, sind es jene Personen, denen die Handlungsfähigkeit bei der Vornahme der übrigen Rechtsgeschäfte zusteht.

Ob auch ein *vertraglicher Vertreter* eine Amnestieerklärung rechtswirksam abgeben kann oder nicht, hängt davon ab, ob diese als eine höchstpersönliche Handlung angesehen wird oder nicht. Wird bereits die Steuererklärung als höchstpersönlich betrachtet[9]), was u. E. jedoch nicht richtig ist, so müsste es die Amnestieerklärung, infolge ihrer ausserordentlich grossen Tragweite, umso mehr sein. Es stehen hier jedoch die Vermögensrechte gegenüber den Persönlichkeitsrechten im Vordergrund, sodass uns eine vertragliche Vertretung bei Abgabe der Amnestieerklärung zulässig erscheint[10]). Eine andere Regelung würde zudem überall dort zu Unbilligkeiten führen, wo es einem Amnestieberechtigten wegen ausserordentlichen kriegerischen oder politischen Verhältnissen nicht möglich ist, selber eine Amnestieerklärung abzugeben. Gerade in den letzten Jahren aber, in denen häufig Amnestien erlassen wurden, waren solche Verhältnisse vorherrschend.

---

[8]) Nach WStB Art. 14 ist dies nicht der Fall für Einkommen aus Erwerbstätigkeit des unter elterlicher Gewalt stehenden Kindes, das nicht in häuslicher Gemeinschaft mit den Eltern lebt.

[9]) Dies tut **Schlegel**, Steuerveranlagung 64.

[10]) Gleicher Meinung ist **Perret**, Komm. 168 lit. a.

Der einschneidenden Folge wegen, die eine unrichtige Amnestieerklärung bewirkt, kann in diesem Zusammenhang die Frage nach der Haftung eines vertraglichen oder gesetzlichen Vertreters bedeutungsvoll werden. Mangels einer Regelung der Haftungsfrage im Steuerrecht können in analoger Weise die zivilrechtlichen Bestimmungen über die Verantwortlichkeit bei den Vertretungsverhältnissen zur Anwendung gebracht werden.

3. Die Abgabe der Amnestiererklärung an die zuständigen Behörden.

Es sei hier noch darauf hingewiesen, bei welcher Steuerbehörde die Amnestieerklärung eingereicht werden muss. Darüber bestimmen die Amnestieerlasse regelmässig nichts[11]). Erfolgt die Amnestieerklärung in der Form der Steuererklärung, so kann die Adresse, an die die letztere zu richten ist, dem amtlichen Formular entnommen werden. Grundsätzlich ist die Amnestieerklärung dort abzugeben, wo der Amnestieberechtigte auch der Steuerpflicht untersteht. Schwierigkeiten können sich dann ergeben, wenn ein Amnestieberechtigter an mehreren Orten steuerpflichtig ist, an dem einen Ort vielleicht auf Grund seiner persönlichen Zugehörigkeit zur Steuerhoheit und an einem andern auf Grund seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Es muss u. E. genügen, wenn die Amnestieerklärung an einem Orte eingereicht wird. Die Weiterleitung an eine andere interessierte Steuerbehörde hat gemäss der gegenseitigen Meldungspflicht der Steuerbehörden von Amtes wegen zu erfolgen, wie dies heute im Bundesrecht vorgesehen ist. Ebenso soll eine an eine unzuständige Steuerbehörde eingereichte Erklärung von Amtes wegen der zuständigen Behörde zugestellt werden. Dies auch dann, wenn in den Steuergesetzen nicht ausdrücklich vorgesehen sein sollte, dass steuerrechtliche Eingaben bei einer unzuständigen Behörde ohne weiteres an die zuständigen Behörden weiterzuleiten sind. Es wäre nämlich nicht zu rechtfertigen, wenn ein reuiger Steuersünder wegen eines solchen geringen Fehlers der Steueramnestie verlustig ginge.

---

[11]) Wohl aber finden wir oft in den Verordnungen zu den Steueramnestieerlassen solche Bestimmungen. Vgl. z. B. die bern. VO über die Steueramnestie vom 9. Juni 1939, § 7; ferner die st. gallische VO über die Steueramnestie vom 26. Mai 1944, Art. 5 und das genferische Reglement d'application de la loi du 18 juin 1938 décrétant une amnistie fiscale, art. 1.

FUENFTES KAPITEL.

§ 12. Ueberprüfung der Amnestieerklärung und Eintritt der Amnestiewirkungen.

1. Die Ueberprüfung der Amnestieerklärung.

Mit der Einreichung der Amnestieerklärung ist die Tätigkeit des Amnestieberechtigten bezw. seines gesetzlichen Vertreters zu Ende. Die Amnestieerlasse bestimmen nämlich, dass die Amnestiewirkung eintrete, wenn die positivrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Ist dies der Fall, so tritt die Amnestiewirkung ohne ein weiteres Handeln des Amnestieberechtigten von Gesetzes wegen ein. Es bedarf auch keines besonderen Rechtsaktes mehr von Seiten der Steuerbehörde, damit die Amnestie ihre Wirkung hervorbringt. Das heisst jedoch nicht, dass die Steuerbehörde nun untätig zu bleiben hat. Im Gegenteil, jetzt kann, ja muss sogar die Tätigkeit der zuständigen Behörde beginnen. Wenn die Angaben in der Amnestieerklärung auch nicht grundlos bezweifelt werden dürfen, so brauchen sie doch nicht unbesehen übernommen zu werden. Die Amnestieerklärung wird bezüglich der Erfüllung der Voraussetzungen, besonders bezüglich der Richtigkeit der darin gemachten Angaben, überprüft.

a) Vom Standpunkt des Fiskus aus betrachtet, kommt der Amnestieerklärung die Bedeutung zu, eine Informationsfunktion zu erfüllen. Ueberall dort, wo sie nicht selbst mit der Steuererklärung verbunden ist, erfüllt sie doch weitgehend die Funktion derselben, ohne jedoch die Steuererklärung zu ersetzen. In Ermangelung einer besonderen Regelung, wie diese Ueberprüfung der Amnestieerklärung vor sich zu gehen hat, können deshalb zweck- und sinngemäss die Bestimmungen der geltenden Steuergesetze betr. die Ueberprüfung der Steuererklärung angewandt werden.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei der Ueberprüfung der Amnestieerklärung auch der Grundsatz von Treu und Glauben berücksichtigt werden muss. Wenn dieser Grundsatz im Steuersystem auch nicht ausdrücklich niedergeschrieben ist[1]), so hat er für die Steueramnestie gleichwohl zur Anwendung zu kommen. Diesen Grundsatz setzen der Gesetzgeber oder die Vollzugsorgane auch immer voraus, wenn sie davon sprechen, dass die Amnestievorschriften loyal ausgelegt werden müssen[2]).

Bei der Vornahme der Ueberprüfung der Amnestieerklärung auf ihren richtigen Inhalt hin, handelt es sich um die verwaltungsmässige Feststellung der Grundlagen, die für die künftige Steuerforderung massgebend sein werden. Die richtigen Grundlagen zu beschaffen, sind die Steuerbehörden von Amtes wegen verpflichtet. Sie haben deshalb die nötigen Vorkehrungen zu treffen, wenn ihr die Angaben in der Amnestieerklärung nicht zuverlässig erscheinen oder nicht genügen, um die Steuerforderung festzustellen. Die Steuerbehörden haben von Amtes wegen die nötigen Feststellungsmittel zu ergreifen, um eventuelle Zweifel abzuklären. Sie dürfen dabei nicht etwa so vorgehen, dass sie die in der Amnestieerklärung gemachten Angaben einfachhin bestreiten und dem Amnestieberechtigten den Nachweis dafür überlassen, dass Vollständigkeit und Genauigkeit der Angaben bestehen. Wir können hier nicht davon reden, dass die Steuerbehörde die Beweislast für das Vorhandensein der Amnestievoraussetzungen treffe, da ja noch gar kein Prozessverfahren vorliegt, wohl aber davon, dass die Behörde von Amtes wegen verpflichtet ist, die nötigen Feststellungsmittel zu

---

[1]) Vgl. hingegen Art. 2 des neuen st. gallischen Steuergesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 17. April 1944, wo der Grundsatz ausdrücklich erwähnt wird. Vgl. auch **Bosshardt,** Treu und Glauben, Archiv 13 55.

[2]) Vgl. das Kreisschreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen über Massnahmen zur Verbesserung der Steuerverhältnisse vom 8. Dez. 1944 (BBl 1944 1521); ferner **Holenstein,** Sten. Bull. 1944 NR 545 und **Nobs** a. a. O. 548; vgl. auch **Henggeler,** Steueramnestiegesetz, Zentralbl. 37 396 und **Blumenstein,** Amnestie, Archiv 9 211.

ergreifen, um Zweifelsfragen abzuklären. Dabei kann allerdings auch der Amnestieberechtigte angehalten werden, die nötigen Ausweise und Auskünfte vorzulegen. Nachdem durch die nötigen Feststellungen diese Ueberprüfung der Amnestieerklärung in einem Begutachtungs-, Einschätzungs- oder auch in einem Einspracheverfahren vorgenommen wurde, wird die Ueberprüfung in einer amtlichen Taxation des Steuerpflichtigen ihren vorläufigen Abschluss finden.

b) Die Ueberprüfung der Steuerbehörde erstreckt sich in erster Linie darauf, ob die Voraussetzung der Amnestie, wie wir sie im vorhergehenden Kapitel darzulegen versuchten, erfüllt seien. Ergibt das Ueberprüfungsverfahren, dass dies nicht zutrifft, so ist das Recht auf Steueramnestie verwirkt. Ist der Inhalt der Amnestieerklärung unrichtig, so können für die amtliche Taxation neue Grundlagen beschafft werden. Ergeben sich aus dem Inhalt der Amnestieerklärung dazu noch frühere Steuerdefraudationen, dann werden die gesetzlich vorgesehenen Hinterziehungsverfahren eingeleitet. Bei der Ueberprüfung der Amnestieerklärung kann die Steuerbehörde den Nachweis verlangen, dass das gegenüber der frühern Steuererklärung mehr angegebene Vermögen vom Amnestieberechtigten bereits im Zeitpunkt vor Beginn der letzten Einkommensveranlagungsperiode besessen wurde. Könnte der Amnestieberechtigte diesen verlangten Nachweis nicht erbringen, und hätte er dieses mehr angegebene Vermögen auch nicht als Einkommen in seiner Amnestieerklärung deklariert, so müsste für diese letzte Periode ein ausserordentlicher Gewinn angenommen werden, der als Einkommen noch zu besteuern wäre[3]). Zudem würde aber auch die Amnestiewirkung dahinfallen, weil ja die Einkommensverhältnisse nur unvollständig angegeben worden wären. Wird bei der Ueberprüfung der Amnestieerklärung der Inhalt richtig befunden, ist aber eine andere Voraussetzung nicht erfüllt, so tritt die Amnestiewirkung wiederum nicht ein.

Das vorläufige Resultat der Ueberprüfung ergibt sich aus der amtlichen Taxation, die der Amnestieerklärung folgt. Wird

[3]) Vgl. dazu auch **Henggeler,** Steueramnestiegesetz, Zentralbl. 37 392 Ziff. 9 und Steuerreform, SchwAG 17 124.

die Taxation nämlich auf Grund der selbstgemachten Angaben in der Amnestieerklärung vorgenommen, so kann auf einen günstigen Abschluss der Ueberprüfung geschlossen werden. Stützt sich die Taxation aber auf höhere Einkommens- und Vermögenswerte, als sie in der Amnestieerklärung angegeben wurden, so ist dem Amnestieberechtigten zu raten, die Abänderung der Taxation nach den in der Amnestieerklärung gemachten Angaben zu verlangen. Andernfalls muss für die Steuerbehörde die Vermutung einer unrichtigen Erklärung des Amnestieberechtigten sehr gross erscheinen. Dies aber könnte die Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens zur Folge haben.

Wegen der auf die Ueberprüfung folgenden Taxation erübrigt es sich auch, dem Amnestieberechtigten einen speziellen Amnestiebescheid zuzustellen, in welchem ihm besonders eröffnet würde, ob er die Amnestiewirkung erlange oder nicht. Das vorläufige Resultat der Ueberprüfung kann er ja aus der amtlichen Taxation selbst entnehmen.

c) Vorläufig nannten wir das Resultat der Ueberprüfung deshalb, weil mit der amtlichen Veranlagungsverfügung kein rechtskräftiger Verwaltungsakt gegeben ist. Aus der amtlichen Taxation, die gestützt auf die Amnestieerklärung erfolgt, wird niemals, wie etwa aus einem rechtskräftigen Urteil, festgestellt werden können, dass die Voraussetzungen der Steueramnestie gegeben bezw. nicht gegeben sind. Eine solche rechtskräftige Feststellung kann nur auf Grund eines gerichtlichen Entscheides erfolgen[4]). Bevor jedoch ein solcher vorliegt kann die Amnestieerklärung jederzeit auf ihre Richtigkeit hin überprüft werden[5]), und zwar nicht bloss in einem Ueberprüfungsverfahren

---

[4]) Eine solche hat natürlich ihre Auswirkungen auf eine früher vorgenommene verwaltungsrechtliche Ueberprüfung, da sie der verwaltungsmässigen eine neue justizmässige entgegenstellt. Vgl. auch die Ausführungen in § 16 Ziff. 1 bes. lit. a; ferner den Bundesgerichtsentscheid in Archiv 12 395.

[5]) Vgl. Art. 3 Abs. AmnB. Die **jederzeitige** Ueberprüfung bezieht sich auf die Richtigkeit der Amnestieerklärung und nicht etwa auf die übrigen Voraussetzungen. Bis zu welchem Zeitpunkt auch diese andern Voraussetzungen überprüft werden können, muss, wenn keine Anhaltspunkte ge-

im Anschluss an die Amnestieerklärung, sondern auch in einem an die Taxation anschliessenden Beschwerde- oder späteren Strafverfahren. Damit ist dann allerdings eine rechtskräftige Entscheidung gegeben, sofern ein weiterer Instanzenweg nicht mehr beschritten werden kann.

Für den Amnestieberechtigten hat diese Ueberprüfung, die jederzeit vorgenommen werden kann, sicherlich etwas Unerfreuliches an sich. Er ist nämlich nie sicher, ob seine Amnestieerklärung nicht doch noch als unvollständig befunden wird und er deshalb in der Folge noch Nach- und Strafsteuern zu bezahlen hat. Diese Rechtsunsicherheit drückt jedoch nur jenen, der wiederum keine genauen Angaben in seiner Amnestieerklärung gemacht hat und der auch ohne die abgegebene Erklärung vom bestehenden Risiko des Erwischtwerdens geplagt würde. Solche unverbesserliche Defraudanten aber verdienen nicht noch einen besondern Rechtsschutz. Allerdings ist die Ueberprüfung, obwohl sie jederzeit vorgenommen werden kann, durch ihren Zweck zeitlich begrenzt. Denn sind die Hinterziehungen, die auf Grund einer vermeintlich richtigen Amnestieerklärung nicht mit Hinterziehungsstrafen belegt wurden, einmal verjährt, so hat auch eine diesbezügliche Ueberprüfung der Amnestieerklärung ihren Sinn verloren. Trotzdem sich eine unrichtige Amnestieerklärung herausstellen sollte, könnte infolge der seitherigen Verjährung der Steuerhinterziehungen, ein Hinterziehungsverfahren nicht mehr eingeleitet werden. Aus diesem Grunde könnte also auch ein erneuter Defraudant von der Amnestiewirkung profitieren.

Bis zu welchem Zeitpunkt eine Ueberprüfung von Bedeutung sein kann, ist je nach den Verjährungsfristen der hinterzogenen Steuern in Bund und Kantonen verschieden. Eine Ueberprüfung der Amnestieerklärung auf Grund des Amnestiebeschlusses, die die Unrichtigkeit der Amnestieerklärung ergibt,

---

geben sind, durch den Richter entschieden werden. Wird die Amnestieerklärung zugleich als Steuererklärung abgegeben, so kann sich die Steuerbehörde u. E. bis zum Zeitpunkt des Ablaufes der Rekursfrist auf die Nichterfüllung dieser Voraussetzungen berufen.

wird für den Bund nach Art. 134 WStB bis zum Jahre 1951 und nach Art. 20 Abs. 2 nWOB bis zum 31. Dezember 1952 von Interesse sein. Stirbt hingegen ein Amnestieberechigter, der eine Erklärung abgegeben hat, vor dem Jahre 1949, so wird eine Ueberprüfung seiner Amnestieerklärung wenigstens für das neue Wehropfer schon vor dem angegebenen Zeitpunkt im Jahre 1952 bedeutungslos. Denn Art. 20 Abs. 3 nWOB legt fest, dass 3 Jahre nach dem Tode des Pflichtigen kein Hinterziehungsverfahren mehr eingeleitet werden darf. Für die Wehrsteuer hingegen ist eine solche Regelung nicht vorgesehen.

2. Der Eintritt der Amnestiewirkungen.

a) Bei Erfüllung der Voraussetzungen müssen wir darauf hinweisen, dass neben dem Eintritt der vollen Wirkungen auch der Fall vorkommen kann, dass unter Umständen die Amnestiewirkungen überhaupt nicht eintreten.

aa) Ergibt die vorläufige Ueberprüfung der Amnestieerklärung, dass die Voraussetzungen der Amnestie erfüllt sind, so hat dies zur Folge, dass der Amnestieberechtigte nun verlangen kann, dass ihm jene Wirkungen, die wir im kommenden Kapitel darzulegen versuchen, ohne weiteres im vollen Umfange zufallen.

Werden diese Wirkungen von den Steuerbehörden fälschlicherweise nicht berücksichtigt und der Amnestieberechtigte mit Hinterziehungsstrafen belegt, so kann er, wenn es Geldstrafen sind und dieselben bereits bezahlt wurden, gegen die Steuerverwaltung des betreffenden Gemeinwesens mit Erfolg eine Rückforderungsklage anstellen[6]). Auf Grund der eingetretenen Amnestiewirkungen durften dieselben nämlich nicht mehr vollzogen werden. Ist hingegen das Resultat der vorläufigen Ueberprüfung günstig, so ist zu bedenken, dass dasselbe noch keine justizmässige Entscheidung darüber darstellt, dass die Voraussetzungen der Steueramnestie auch tatsächlich erfüllt sind. Es erscheint dies vorerst bloss einmal glaubhaft. Es

[6]) Vgl. dazu den Bundesgerichtsentscheid im Zentralbl. 43 183 ff.

treten deshalb die Amnestiewirkungen nicht endgültig und unwiderruflich ein, sondern nur unter dem Vorbehalt, dass in einem kommenden Beschwerde-, Nach- oder Strafsteuerverfahren nicht die Unrichtigkeit der Amnestieerklärung nachgewiesen wird. Die ungewisse Tatsache, dass künftig in einem solchen Verfahren die Unrichtigkeit der Amnestieerklärung rechtskräftig festgestellt werden kann, stellt die vorläufig eintretenden Amnestiewirkungen unter eine Resolutivbedingung. Tritt diese Bedingung später ein, so ist damit die Steueramnestie verwirkt.

bb) Ist das Vorhandensein der Amnestievoraussetzungen festgestellt, liegt aber anderseits eine Erklärung des Amnestieberechtigten vor, wonach er auf die Amnestiewirkungen verzichtet, so muss hier die Frage entschieden werden, wie gegenüber einem solchen Defraudanten vorzugehen sei.

Die Situation, die wir hier vorfinden, mutet uns freilich etwas unglaubhaft an; denn einerseits hinterzieht ein Steuerpflichtiger rechtswidrig geschuldete Steuern, um dadurch Einsparungen zu machen und anderseits verzichtet er dann auf die ihm kraft der Steueramnestie zufallenden Vergünstigungen. Für die meisten Steuerpflichtigen wird eine solche Handlungsweise unerklärlich sein. Dass sie jedoch vorkommt, beweisen zwei Entscheide der zürcherischen Oberrekurskommission[7]). Der Wille des Menschen ist sein Himmelreich!

Das Steuerrecht gehört dem öffentlichen Rechte an. Es kann deshalb in seinem Bereiche grundsätzlich weder vom Steuerpflichtigen noch auch von den Steuerorganen beliebig auf Rechte und Pflichten verzichtet werden. Für den Steuerpflichtigen stehen jedoch im Steuerrecht in erster Linie Vermögensinteressen auf dem Spiele. Dem Steuerrecht kommt diesbezüglich grosse Aehnlichkeit mit dem privaten Schuldrecht zu. Dort haben die Parteien in der Gestaltung ihrer Rechtsverhältnisse freie Hand. Es wäre deshalb nicht recht einzusehen, warum von den Steuerorganen ein Verzicht des Steuerpflichtigen auf geldwerte Vermögensrechte, wie er dem Gläubiger auch im

[7]) Vgl. Archiv 7 448 und Archiv 8 440.

Obligationenrecht zusteht, nicht beachtet werden sollte. Das Gemeinwesen wird durch einen solchen Verzicht in seinen Rechten auch nicht geschmälert. Uebrigens steht ja schon die Abgabe der auf Steueramnestie gerichteten Willenserklärung im Belieben des Amnestieberechtigten, sodass es von ihm abhängt, ob die Rechtswohltat der Amnestiewirkung ihm gegenüber eintritt. «Es kann bei dieser Sachlage vernünftigerweise nicht angenommen werden, das Gesetz habe die rechtswirksame Anerkennung der Nach- und Strafsteuerpflichten immer dann verhindern wollen, wenn der Steuerpflichtige die Steueramnestie für sich in Anspruch nehmen könnte; wie der Steuerpflichtige die Abgabe einer Amnestieerklärung überhaupt unterlassen kann, so muss es ihm auch freistehen, auf die mit einer abgegebenen Amnestieerklärung verknüpften Rechtsfolgen ganz oder teilweise zu verzichten. Gegen den Willen des Betroffenen gibt es keine Amnestie»[8]).

Ist hingegen einmal eine Verzichterklärung den Steuerbehörden gegenüber bekannt gemacht worden, so hat es u. E. dabei sein Bewenden. Ein Widerruf des Verzichtes ist unbeachtlich, da ein solches Hin und Her im öffentlichen Recht aus Gründen der Rechtssicherheit und der staatlichen Inanspruchnahme nicht zu verantworten wäre.

b) Bei Nichterfüllung der Amnestievoraussetzungen müssen wir bezüglich der Wirkungen die folgenden Unterscheidungen treffen:

aa) Ergibt die vorläufige Ueberprüfung der Amnestieerklärung *offensichtlich*, dass ihre Voraussetzungen nicht erfüllt sind, so treten die Wirkungen der Steueramnestie auch nicht ein. Können dem defraudierenden Steuerpflichtigen seine Verfehlungen sofort nachgewiesen werden, so wird er es sehr wahrscheinlich unterlassen, eine Steuerbeschwerde einzureichen. Ist dies hingegen nicht der Fall oder ist der Amnestieberechtigte überzeugt, dass die Ueberprüfung der Steuerbehörde mangelhaft ist, so wird er sicherlich in einer justizmässigen Ueber-

[8]) So die zürcherische Oberrekurskommission; vgl. Archiv 7 448.

prüfung verlangen, dass er für sich die Amnestiewirkungen beanspruchen könne, da die Voraussetzungen der Amnestie gegeben seien. In einem solchen Falle muss mit der Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens zugewartet werden bis zum rechtskräftigen Entscheid des Urteils, da ja erst dann mit Sicherheit feststeht, ob die Amnestiewirkungen eintreten oder nicht[9]).

bb) Ist die Amnestiewirkung auf Grund einer günstigen vorläufigen Ueberprüfung eingetreten, ergibt sich aber in einem späteren Verfahren die rechtskräftige Feststellung, dass die Voraussetzungen der Amnestie nicht erfüllt sind, so frägt es sich, welche rechtliche Bedeutung dieser Tatsache zukommt.

Der Amnestiebeschluss bestimmt dazu in Art. 3 Abs. 5 folgendes:

> Erweist sich in der Folge, dass die Voraussetzungen der Amnestie nicht erfüllt sind, so trifft die Steuerbehörde die nach den einschlägigen Steuergesetzen gebotenen Massnahmen[10]).

Die in den Steuergesetzen vorgesehenen Massnahmen bestehen regelmässig in der Verhängung von Nach- und Strafsteuern. Von Bedeutung ist hier jedoch die Tatsache, dass solche Defraudanten trotzdem nicht immer so gestellt werden, wie wenn schon von Anfang an ihre Amnestieerklärung als unrichtig erkannt worden wäre. Durch einen günstigen Abschluss der vorläufigen Ueberprüfung der Amnestiererklärung besteht nämlich die Vermutung für den Eintritt der Amnestiewirkungen. Bis zum Zeitpunkt, in dem diese Vermutung fällt, dürfen für frühere Hinterziehungen keine Hinterziehungsstrafen verhängt werden. Die Vermutung fällt aber erst mit einem rechtskräftigen Entscheid, der das Nichtvorhandensein der Amnestievoraussetzungen feststellt. Bis zur Fällung eines solchen Ent-

---

[9]) Vgl. dazu den Entscheid im Archiv 7 449.

[10]) Aehnlich lauten auch die andern Amnestieerlasse. Von einem «Dahinfallen» der Steueramnestie bei Nichtvorhandensein der Voraussetzungen spricht der Art. 3 Abs. 4 WOB und ebenso der Steueramnestieerlass von St. Gallen 1944. Vgl. dazu **Blumenstein**, Amnestie, Archiv 9 217 Ziff. 11.

scheides kann eine längere Zeit vergehen. Dadurch wird es möglich, dass der Defraudant von der Zwischenzeit profitiert. In dieser Zwischenzeit dürfen ja infolge der erwähnten Vermutung für frühere Hinterziehungen keine Nach- und Strafsteuerforderungen geltend gemacht werden. Ihre Verjährungsfristen aber laufen. Können diese Forderungen nachträglich dann doch noch geltend gemacht werden, so können einige von ihnen bereits verjährt sein. Trotz dem Nichteintritt der Steueramnestie hat in einem solchen Fall der Defraudant von ihr profitiert[11]).

cc) Es ist hier noch abzuklären, welche Lösung dort getroffen werden muss, wo ein Hinterziehungsverfahren bei Abgabe der Amnestieerklärung bereits eingeleitet worden ist, wo aber auf Grund der Amnestieerklärung noch bedeutend grössere Hinterziehungen zum Vorschein gelangen, als sie nach dem eingeleiteten Verfahren vermutet und untersucht wurden. Ein Beispiel möge diesen Fall erläutern. Ein Steuerpflichtiger hat bisher 100,000 Fr. Vermögen versteuert. Gegen denselben ist bei Abgabe der Amnestieerklärung für weitere 25,000 Fr. ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet. Trotz diesem pendenten Verfahren reicht dieser Steuerpflichtige eine Amnestieerklärung ein, in der er sein Vermögen mit 200,000 Fr. angibt. Da bei der Abgabe der Amnestieerklärung gegenüber einem solchen Defraudanten bereits ein Verfahren wegen Hinterziehungen eingeleitet war, so sind in der Regel nach dem Wortlaut der Amnestieerlasse die Voraussetzungen für den Eintritt der Amnestiewirkungen nicht gegeben. Der betreffende Steuerpflichtige hätte also für die weiteren 75,000 Fr., die er bisher ebenfalls hinterzogen hat, die er aber aus eigenem Antrieb in seiner Amnestieerklärung aufgedeckt hat, Nach- und Strafsteuern zu bezahlen. Eine solche Interpretation der Erlasse scheint uns jedoch nach der ratio legis unrichtig zu sein. Unseres Erachtens hat die Amnestiewirkung auch für die 75,000 Fr., von denen der Fiskus bisher noch nichts wusste und die der Steuerpflichtige nur im Hinblick auf die Steueramnestie angezeigt hat, einzutreten. Der Zweck der Steueramnestie ist es, dem Defrau-

[11]) So auch **Blumenstein**, Amnestie, Archiv 9 218.

danten den Weg zurück zur Ehrlichkeit zu erleichtern. Voraussetzung ist allerdings, dass er seine verwerfliche Gesinnung ändert und den Willen zeigt, das Seine zu einer ehrlichen Besteuerung beizutragen. Dies trifft aber im erwähnten Falle zu. Denn hätte der Defraudant nicht den Willen ehrlich zu werden, so wäre es nicht erklärlich, warum er die 75,000 Fr., von denen der Fiskus nichts wusste, in der Amnestieerklärung deklarierte. Ist doch das Risiko des weiteren Hinterziehens geringer als die Nach- und Strafsteuern für 75,000 Fr. hinterzogenes Steuerkapital, die er auf Grund des strengen Wortlautes der Amnestieerlasse zu zahlen hätte. Wenn er trotzdem seine Vermögensverhältnisse offen darlegt, so darf an seinem ehrlichen Willen nicht mehr gezweifelt werden. Der Zweckgedanke der Steueramnestie aber ist bei der Interpretation in erster Linie zu beachten. Obwohl in dem angeführten Falle, der häufig vorkommen kann, nach dem Wortlaut des Erlasses, der hier eben den Zweckgedanken nicht klar zum Ausdruck bringt, die Voraussetzungen der Steueramnestie nicht gegeben sind, haben aus den dargelegten Gründen die Wirkungen der Steueramnestie für das freiwillig mehr angegebene Vermögen einzutreten. Um bei dieser Interpretation einem Missbrauch der Amnestieerlasse vorzubeugen, muss streng daran festgehalten werden, dass das eingeleitete Hinterziehungsverfahren sich bereits auf ganz bestimmte Steuerfaktoren bezieht. Von den übrigen hinterzogenen Steuerwerten, die erst in der Amnestieerklärung angezeigt wurden, dürfen noch keine Anhaltspunkte vorgelegen haben.

SECHSTES KAPITEL.

Die Wirkungen der Steueramnestie

§ 13. Wirkungen der Steueramnestie im Allgemeinen.

1. Die Befreiung von den Folgen der Nichterfüllung von Steuerrechtspflichten.

Der Staat und auch die andern Gemeinwesen können sich nicht damit begnügen, ihren Bürgern Verhaltensregeln vorzuschreiben, ohne auch darüber zu wachen, dass dieselben eingehalten werden. Denn solchen unüberwachten Normen käme wohl kaum mehr als theoretische Bedeutung zu. Durch Androhung von Zwangsmassnahmen sorgt der Staat deshalb dafür, dass seine Rechtsordnung respektiert werde. Wenn dies nicht geschieht, so hat er jene Vorkehrungen zu treffen, die nötig sind, damit der Rechtsbrecher der notwendigen Strafe verfalle, die das Ansehen der Rechtsordnung verlangt. So hat denn auch das steuerberechtigte Gemeinwesen gegenüber jenen Individuen Massnahmen vorzusehen, die sich nicht nach den Rechtsnormen der Steuergesetze verhalten, denen sie unterstehen. Für den Steuerpflichtigen besteht nun die Bedeutung der Steueramnestie gerade darin, dass er diese Massnahmen, die zum Teil in sehr empfindlichen nachteiligen Rechtsfolgen bestehen, von sich abwenden kann. Diese Rechtsfolgen haben wir in den vorherigen Kapiteln bereits einige Male erwähnt. Jetzt wollen wir sie näher kennen lernen.

Wir haben in unserer Definition die Steueramnestie als die Nichteröffnung eines Straf- und Nachsteuerverfahrens umschrieben. Es sind damit auch die Wirkungen der Steueramnestie im weitesten Sinne bekannt gemacht. Wird dadurch doch

gesagt, dass alle jene Rechtsfolgen nicht eintreten, die auf Grund eines Nach- und Strafsteuerverfahrens verhängt werden können. Es sind dies jene Massnahmen, die in den einzelnen Steuergesetzen für die Nichterfüllung von Steuerrechtspflichten vorgesehen sind. Die Steueramnestie bewirkt also die Befreiung von den Folgen der Nichterfüllung der Steuerrechtspflichten[1]).

Eine Steuerrechtspflicht nun ist nicht erfüllt, wenn ein Tatbestand der Steuerzuwiderhandlung vorliegt. Unter einer Steuerzuwiderhandlung fassen wir die Gesamtheit jener Delikte im Steuerrecht zusammen, die mit Strafen bedroht sind. Als Straftatbestände werden von *Blumenstein* aufgeführt[2]): Die Steuerverkürzung, die Steuergefährdung, Pflichtverletzungen dritter Personen, Ordnungsverletzungen und die uneigentlichen Steuerdelikte.

Ist auf Grund eines solchen Tatbestandes dem Gemeinwesen zu Unrecht eine Steuer entgangen, so hat dies neben der Verhängung einer *Steuerstrafe* regelmässig noch zur Folge, dass auch eine *Nachsteuer* entrichtet werden muss. Einige Steueramnestieerlasse sprechen davon, dass neben den Straf- und Nachsteuern auch die Steuerbussen von der Amnestiewirkung erfasst werden[3]). Es handelt sich hierbei jedoch nicht um Bussen im rechtlichen Sinne eines Zwangmittels zu verwaltungsgemässem Verhalten[4]), sondern um eigentliche Strafen, die als Gegenschlag gegen den Bruch der Rechtsordnung verhängt werden.

2. Die Befreiung von den Steuerstrafen.

a) Unter Steuerstrafen verstehen wir die Gesamtheit der in den Steuergesetzen angedrohten Massnahmen, die gegenüber allen jenen Personen zur Anwendung gebracht werden, die auf-

---

[1]) Vgl. jedoch die Ausdehnung der Steueramnestiewirkung auf gemeine Delikte in Ziff. 2 lit. c.

[2]) **Blumenstein,** System 213.

[3]) Vgl. z. B. die Erlasse von Glarus, Graubünden und Solothurn.

[4]) Ueber den Begriff der Busse im Rechtssinne vgl. **Ruck,** Verwaltungsrecht 1 89. **Fleiner** nennt in seinen Institutionen 218/19 die Geldbusse zwar Ungehorsamsstrafe, betont aber, dass sie keine Strafe im Rechtssinne darstelle.

erlegte Steuerechtspflichten nicht erfüllen. Die Steuerstrafe ist einerseits eine Strafe, d. h. ein Gegenschlag des Gemeinwesens wegen des Bruches seiner Rechtsordnung. Punitur, quia peccatum est[5]) Anderseits ist die sog. Strafe eine Massnahme, die auch der Besserung des Fehlbaren zu dienen hat. Es ist nicht nötig, dass die Strafe immer nur gegen den Steuerpflichtigen, dessen Substitut oder Sukzessor gerichtet sein muss. Gerade in den neueren Steuerrechtsordnungen werden vielfach auch Drittpersonen steuerrechtliche Pflichten im Interesse einer gründlichen Tatsachenermittlung aufgebürdet. Auch Drittpersonen können deshalb, wenn sie solchen in den Steuergesetzen statuierten Pflichten nicht nachkommen, mit Strafen belegt werden.

Wenn der Erfolg einer Steueramnestie gesichert sein soll, so wird dies zu einem grossen Teil davon abhängen, ob die Wirkungen der Steueramnestie umfassend geregelt sind oder ob kraft der Amnestiewirkung nur ganz bestimmte Rechtsfolgen von Steuerzuwiderhandlungen nicht eintreten. Ueber den Umfang der Amnestiewirkung wird der Amnestieberechtigte nicht schon dann orientiert sein, wenn er den Text der Steueramnestieerlasse kennt, sondern erst dann, wenn er denselben in Verbindung mit dem geltenden Steuergesetz des amnestierenden Gemeinwesens betrachtet. Erst dann wird man sich über den wahren Umfang der Amnestiewirkungen Rechenschaft geben können.

Dem Sinn und Zweck entsprechend gleicht jeder Steueramnestieerlass dem andern, hingegen ist die textliche Fassung eines jeden Erlasses vom andern etwas verschieden, was auch auf die Wirkungen der Steueramnestie von Bedeutung sein kann.

Ganz allgemein bestimmt der zürcherische Amnestieerlass von 1936 betreffend die Amnestiewirkung, dass «mit Bezug auf die Vergangenheit die Einleitung eines Verfahrens wegen unrichtiger Versteuerung» zu unterbleiben habe. Scheinbar wei-

---

[5]) Vgl. **Mayer,** Strafrecht 423 ff.; über den Zweck der Steuerstrafe vgl. die bei **Roeder,** Steuervergehen 132 ff. angeführten Theorien.

iergehend bestimmt der solothurnische Amnestieerlass[6]), dass der Amnestieberechtigte, «für die Vergangenheit von Nach- und Strafsteuern, sowie von Steuerbussen» befreit sei. Die Steuerbussen sind hier jedoch nichts anderes, als Steuertrafen, die für qualifizierte Steuerdelikte vorgesehen sind. Eine Befreiung von Ordnungsbussen gemäss § 65 des solothurnischen Steuergesetzes, die aber ebenfalls als Strafen im Rechtssinne aufzufassen sind, ist in der Amnestiewirkung nicht inbegriffen. Aus den gesamten Strafbestimmungen dieses Gesetzes, § 100 ff., muss im Zusammenhang mit dem Amnestieerlass geschlossen werden, dass die Nichtsubsumierung der Ordnungsbussen unter die Amnestiewirkung nicht etwa ein Versehen des Steuergesetzgebers darstellt. Es muss angenommen werden, dass er diese Ordnungsbussen bewusst von der Amnestiewirkung ausnehmen wollte.

Der Steueramnestieerlass von Luzern wiederum spricht nur davon, dass auf Grund der Steueramnestie «für die früheren Zeiten keine Nachsteuern bezogen werden» dürfen. Aus dem Steuergesetz von Luzern jedoch entnehmen wir, dass auch die Strafsteuern von der Amnestie erfasst werden, da dieselben nach luzernischem Steuerrecht in den Nachsteuern inbegriffen sind.

In Art. 3 Abs. 1 AmnB ist davon die Rede, dass «für früher hinterzogene Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden ... eine Hinterziehungsstrafe nicht verhängt werden» darf. Was aber als Hinterziehungsstrafe zu gelten hat, kann aus anderen bundesrechtlichen Steuererlassen, so aus dem Wehrsteuerbeschluss Art. 129 und aus Art. 94 WOB entnommen werden. Der umfassenden Wirkung wegen, die der Gesetzgeber der neuen Amnestie des Bundes beilegen wollte, wie wir dies aus dem Folgenden noch sehen werden, muss allerdings geschlossen werden, dass der Gesetzgeber nicht bloss die eigentliche Hinterziehungsstrafe des Art. 129 WStB, sondern auch die Strafen für sonstige Widerhandlungen nach Art. 131 WStB von der Amnestiewirkung erfasst wissen wollte[7]). Der Terminus

[6]) § 112 des Steuergesetzes vom 24. September 1939.

[7]) Vgl. auch **Perret**, Komm. 181 N 8, der der Hinterziehungsstrafe die Strafen wegen versuchter Hinterziehung nach Art. 131 WStB gleichgestellt.

Hinterziehungsstrafe ist deshalb u. E. im Amnestiebeschluss nicht ganz zutreffend gewählt.

b) Die Art der Steuerstrafe ist in erster Linie Geldstrafe, was sich aus Ursache und Zweck der Steuerstrafe als zutreffend erweist[8]). Bei der Geldstrafe ist wieder zu unterscheiden zwischen der eigentlichen Strafsteuer und den sog. Steuerbussen. Die Befreiung von der Strafsteuer ist bei der Steueramnestie von der grössten Bedeutung, da sie den Delinquenten am empfindlichsten trifft. Bei ihrer Festsetzung wird nämlich vorerst berechnet, welchen Betrag an Steuern der Defraudant dem Gemeinwesen hinterzogen hat oder zu hinterziehen versuchte. Je nach den in Frage stehenden Steuergesetzen wird dann von der berechneten Summe dem Defraudanten ein Vielfaches zur Zahlung als Strafsteuer auferlegt. Die Steueramnestie bewirkt nun, dass der Steuerdelinquent von einer solchen meist beträchtlichen Strafsteuer befreit wird. Es geschieht dies derart, dass überhaupt kein Verfahren eingeleitet wird, um den Strafbetrag festzustellen.

Neben der Strafsteuer tritt infolge der Amnestiewirkung auch eine Befreiung von Steuerbussen ein, «die unabhängig vom Betrage der Hinterziehung oder Gefährdung, nach besonderen Gesichtspunkten erhoben werden»[9]). Solche Steuerbussen sind in den Steuergesetzen vorgesehen für Steuerzuwiderhandlungen, welche nicht durch den Steuerschuldner begangen werden oder die keine Steuerverkürzung bezwecken, namentlich bei blossen Ordnungsverletzungen, dann aber auch bei den uneigentlichen Steuerdelikten[10]). Es handelt sich hier nicht um Bussen im Sinne von Zwangsstrafen, Erzwingungsgeldstrafen, die durch einen Verwaltungsakt angedroht werden, um eine Rechtsverletzung zu verhüten und die ihren Zweck ausschliesslich in der Zukunft, in der Erzwingung einer zukünftigen Handlung sehen. Vielmehr handelt es sich hier um eigentliche in den Steuergesetzen vorgesehene Strafen, die verhängt werden

---

[8]) Ueber Wesen und Zweck der Steuerstrafen vgl. auch **Blumenstein** System 226.

[9]) Vgl. BGE 67 I 51.

[10]) So **Blumenstein,** System 228.

müssen, wenn ein Straftatbestand erfüllt ist. Diese Strafen werden nicht bloss deshalb verhängt, um den Steuerdelinquenten in der Zukunft von weitern Steuerzuwiderhandlungen abzuhalten, sondern vor allem darum, weil die Rechtsordnung bereits verletzt ist[11]). Empfindliche Steuerbussen sind vor allem bei Steuerbetrug vorgesehen, wenn derselbe nicht etwa im Tatbestand der Steuerhinterziehung schon inbegriffen ist.

c) Neben den Geldstrafen umfasst die Steuerstrafe auch andere Strafarten. Auch diese, wie z. B. die für Steuerzuwiderhandlungen vorgesehenen Freiheits- und Ehrenstrafen, werden von der Amnestiewirkung erfasst. Die ersteren werden vom Gesetzgeber meist in besonders schweren Fällen von Steuerbetrug vorgesehen, vielfach allerdings nur mit etwas zu grosser Zurückhaltung verhängt. Als Nebenstrafen für Steuerzuwiderhandlungen sind beispielsweise auch vorgesehen: die Einstellung in der bürgerlichen Ehrenfähigkeit oder die Veröffentlichung einer Strafverfügung auf Kosten des Defraudanten[12]).

Auch Strafen, welche nicht bloss zur Ahndung eigentlicher Fiskaldelikte dienen, können unter Umständen von der Amnestiewirkung erfasst werden. Das Bundesgericht stellt nämlich im Hinblick auf die Steueramnestie des Wehropferbeschlusses in einem Entscheid fest, dass die Steueramnestie nicht nur der Bestrafung eigentlicher Fiskaldelikte entgegenstehe, sondern auch der Ahndung anderer Delikte, die steuerrechtlich erhebliche Handlungen in bedeutendem Umfang miterfassen[13]). Es werden deshalb beispielsweise auch Strafen für Betrugstatbestände von der Amnestie ergriffen, die keinen direkten Steuerbetrug zum Ziele haben und die deshalb von den besonderen

---

[11]) Ueber die Unterscheidung von Busse, Zwangsstrafe, Ungehorsamsstrafe usw. und Strafe im eigentlichen Sinne vgl. **Jellinek**, Verwaltungsrecht 326; ferner **Hensel**, Steuerrecht 142 und 193 und auch **Mayer**, Deutsches Verwaltungsrecht 272.

[12]) Vgl. Art. 110 des st. gallischen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 17. April 1944; ferner das bern. Gesetz vom 29. Okt. 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Art. 174 Abs. 2.

[13]) Vgl. dazu Archiv 11 23 und **Perret**, Komm. 181/182.

Betrugstatbeständen der Steuerstrafgesetze nicht erfasst werden[14]).

3. Die Befreiung von Steuernachforderungen.

a) Durch die Taxation der Veranlagungsbehörde nimmt das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und dem Steuerpflichtigen konkrete Formen an. Durch einen formellen Ausspruch der zuständigen Behörde wird festgestellt, was das Gemeinwesen zu fordern Berechtigung hat und wieviel der Steuerpflichtige zu geben verpflichtet ist. Der Einzelne wie das Gemeinwesen haben ein Interesse daran, dass dieses festgelegte Rechtsverhältnis weder zu ungunsten der einen noch der andern Partei abgeändert werde. Jede Partei soll sich, soweit nicht besondere Verhältnisse vorliegen, auf die getroffene Ordnung verlassen können. Diese Auffassung, dass die Taxation nicht ohne Not wieder umgestossen werden könne, hat zur Lehre von der materiellen Rechtskraft der Veranlagungsverfügung geführt, die besagt, «dass die Steuerpflicht der betreffenden Person nicht nur von Seite derjenigen Behörden, die in Steuersachen unzuständig sind (Zivilgerichte usw.) keiner Nachprüfung unterzogen werden darf, sondern dass auch im Verhältnis zwischen der Steuerbehörde und dem Pflichtigen selbst der ergangene Entscheid verbindlich ist»[15]).

Dieser Grundsatz der materiellen Rechtskraft gilt jedoch nur soweit, als das Gesetz nicht selbst eine Ausnahme davon macht. Diese Ausnahme ist nun regelmässig dort vorgesehen, wo ein Steuerpflichtiger nicht oder nicht richtig versteuert oder sonstwie eine Steuerzuwiderhandlung begangen hat, die eine Steuerverkürzung zur Folge hatte. Vereinzelt ist ein nachträgliches Zurückkommen auf die frühere Steuerveranlagungsverfügung auch aus andern Gründen vorgesehen, so z. B. auch dort, wo der Steuertatbestand im Verlaufe der Steuerperiode einer Veränderung der äusseren Verhältnisse anheim gefallen

[14]) So hat im erwähnten Entscheid das Bundesgericht den Delinquenten eines Inventurbetruges kraft der Wehropferamnestie von den im kantonalen Strafgesetz vorgesehenen Strafen befreit.

[15]) **Rüegg**, Materielle Rechtskraft, Zentralbl. 34 658

ist. Liegen diese Ausnahmen vor, so kann die Taxation nachträglich abgeändert und die zu wenig veranlagte Steuer nachgefordert werden. Es handelt sich bei dieser Steuernachforderung um eine rechtlich selbständige öffentlichrechtliche Forderung[16]), weshalb sie gesetzlich geregelt sein muss und nur dank dieser gesetzlichen Regelung ist ein Zurückkommen auf die Veranlagungsverfügung möglich.

Begrifflich ist die Steuernachforderung nichts anderes als jener Geldbetrag, der dem Gemeinwesen rechtswidrig entgangen ist und nun nachträglich, trotz der bereits erfolgten Taxationsverfügung, dem Gemeinwesen noch zu entrichten ist. Sie ist nicht Strafe, sondern Schadenersatz; denn «sie setzt bloss den gesetzlich gewollten Zustand wieder her»[17]). Die Steuernachforderung ist deshalb auf keinen Fall grösser als der Schaden, der dem steuerberechtigten Gemeinwesen durch die Nichteinhaltung des Steuergesetzes entstanden ist. Der Betrag, der über den tatsächlichen Schaden hinaus mit der Steuernachforderung geltend gemacht wird, trägt den Charakter der Strafe an sich[18]), auch wenn diese nachträgliche Forderung in den Steuergesetzen mit dem Terminus Steuernachforderung oder kurz Nachsteuer benannt wird. Anderseits ist vielfach die eigentliche Nachsteuer in der Strafsteuerforderung inbegriffen. Die klare Scheidung dieser durchaus verschiedenen Forderungen ist dort von besonders grosser Wichtigkeit, wo keine Vollamnestie, sondern eine blosse Teilamnestie erlassen wurde; denn bei einer solchen ist zwar keine Strafsteuer, wohl aber eine Nachsteuer zu leisten. Durch die Steueramnestie aber, und wenn wir nichts Besonderes beifügen, sprechen wir immer von der Vollamnestie, wird der Amnestieberechtigte auch von sämtlichen Steuernachforderungen befreit. Auf diese Ungewöhnlichkeit der Amnestiewirkung haben wir schon am Anfang unserer Arbeit bei der Gegenüberstellung der Steueramnestie mit der Amnestie i. a. hingewiesen[19]).

---

[16]) So **Blumenstein**, System 200/201.

[17]) Vgl. **Flückiger**, bern. Steuerrecht 84, Art. 175.

[18]) Ueber die Abgrenzung zwischen Geldstrafe und Schadenersatz vgl. die klaren Ausführungen von Stoos, Vermögensstrafe 22 ff.

[19]) Vgl. § 4 Ziff. 2.

b) Die Feststellung, ob und in welchem Umfange eine Steuernachforderung vorhanden ist, hat in einem gesetzlich geregelten Verfahren zu erfolgen[20]). Nach den schweizerischen Steuergesetzen kann dies in einem gewöhnlichen Steuerveranlagungsverfahren oder durch einen Entscheid der Steuerbehörde mit der Möglichkeit eines Beschwerdeverfahrens oder auch in einem Steuerstrafverfahren geschehen. Auf die Natur der Nachsteuer ist dieses Verfahren indessen bedeutungslos. Wird sie in einem Strafverfahren festgestellt, so trägt sie deswegen keinen Strafcharakter an sich. Wird sie aber in einem Veranlagungsverfahren erhoben, so wird sie dadurch auch nicht zu einer ursprünglichen, zu einer ordentlichen Steuerforderung. Diese Feststellung ist von grosser praktischer Bedeutung, da durch die Steueramnestie wohl Strafen und Nachsteuern erlassen werden, dieselbe aber nicht von der Bezahlung der ordentlichen Steuern befreit[21]). Eine solche Befreiung hätte nämlich nichts mehr mit der Steueramnestie zu tun, sondern sie wäre eine Vergünstigung anderer Art, die das Gemeinwesen dem Steuerpflichtigen gewähren würde.

Aus diesem Grunde ist es notwendig, die Nachsteuerforderung von der ordentlichen Steuerforderung abzugrenzen. Das Verfahren, in dem die entsprechende Forderung festgestellt wird, kann, wie wir erwähnten, nicht als Kriterium dienen.

Bei der Abgrenzung der ordentlichen Steuer von der Nachsteuer kann auch nicht unbedingt auf das Zeitmoment abgestellt werden, indem alle jene Steuerforderungen als Nachsteuern betrachtet werden, die bei Beginn des Steuerjahres, das der Amnestie vorangeht, noch nicht veranlagt wurden. Für alle jene Gemeinwesen nämlich, welche auf dem Boden der Postnumerandobesteuerung stehen, wird die ordentliche Steuer für das Vorjahr erst im Amnestiejahr veranlagt, sodass hier von einer Nachsteuer nicht die Rede sein kann. Dem Gemeinwesen ist ja noch gar keine Steuer zu Unrecht entgangen. Wenn ferner ein Steuerpflichtiger für ein bestimmtes Steuerjahr keine Steuererklärung eingereicht hat, so wird durch das Steuergesetz oft

[20]) Näheres darüber bei **Blumenstein**, System 204.

[21]) Vgl. auch **Blumenstein**, Amnestie, Archiv 9 220.

vorgesehen, dass die Veranlagung im kommenden Steuerjahr noch während einer bestimmten Zeit nachgeholt werden kann. Die Veranlagungsfrist wird verlängert. Soll nun ein Steuerpflichtiger, der seine Steuererklärung bis zu dieser Frist ordnungswidrig hinausgezögert hat, die Vergünstigung der Steueramnestie geniessen dürfen? Dies wäre der Fall, wenn die während der verlängerten Frist vorgenommene Festsetzung der Steuerforderung als Nachsteuerforderung angesehen würde. Diejenigen Steuerpflichtigen, die ihre Steuererklärungen rechtzeitig abgegeben haben, müssen für das gleiche Steuerjahr ihre ordentlichen Steuern bezahlen. Würde nun die zu spät vorgenommene Festsetzung der ordentlichen Steuer als Nachsteuer betrachtet, so würde der gleichgültige Steuerpflichtige gegenüber dem pflichtbewussten ohne vernünftigen Grund bevorzugt[22]). Das blosse Zeitmoment kann deshalb für die Abgrenzung der ordentlichen Steuer von der Steuernachforderung nicht absolutes Kriterium sein. Allerdings muss das Zeitmoment dort als Kriterium angesehen werden, wo im Gesetz keine Verlängerung der Veranlagungsfristen vorgesehen ist. Es würde in diesem Falle eine Nachholung einer unterlassenen Veranlagung vorliegen. Eine solche hätte als Nachsteuer zu gelten und würde somit von der Amnestiewirkung erfasst.

Liegt für ein Steuerjahr bereits eine Veranlagungsverfügung vor, so muss jede Abänderung derselben zu Ungunsten des Steuerpflichtigen als eine Nachsteuerforderung angesehen werden, es sei denn, die Taxation sei noch gar nicht rechtskräftig geworden. Es trifft dies dort zu, wo das Steuergesetz etwa eine Revision der Veranlagung durch besondere Steuerkontrollorgane vorgesehen hat[23]).

---

[22]) **Blumenstein,** Amnestie, Archiv 9 221 lässt zwar die Amnestiewirkung auf Grund von Art. 3 Abs. 1 WOB eintreten, da durch die Missachtung der Steuerklärungsfrist eine Steuer «vorenthalten» sei. Dies trifft u. E. jedoch nicht zu, da die Steuerforderung vom Gemeinwesen ja noch immer auf Grund der gesetzlich vorgesehenen Veranlagungsfrist festgesetzt werden kann, ohne überall dort, wo ein besonderes Nachsteuerverfahren vorgesehen ist, dasselbe anwenden zu müssen.

[23]) Vgl. den Bundesgerichtsentscheid in Praxis 30 152.

Einige Steuergesetze sehen die Festsetzung der ordentlichen Steuer nicht alle Jahre, sondern etwa alle zwei oder alle vier Jahre in einem Veranlagungsverfahren vor. Sie halten sich aber die Möglichkeit offen, event. Zwischentaxationen vorzunehmen, wenn seit der letzten Taxation in den Vermögens- und Einkommensverhältnissen des Steuerpflichtigen grössere Veränderungen eingetreten sind. Diese Zwischentaxationen gelten nicht etwa als Nachsteuerforderungen, sondern als selbständige neue Veranlagungen einer ordentlichen Steuerforderung. Doch darf dabei nicht einfachhin auf den Terminus Zwischentaxation abgestellt werden. Es muss in concreto untersucht werden, ob durch dieselbe eine neue Veranlagung oder aber eine Korrektur eines steuerwidrigen Verhaltens angestrebt wird[24]). Zwischentaxationen im Sinne wirklich neuer Veranlagungen können deshalb auch nach der Abgabe der Amnestieerklärung noch vorgenommen werden, da sie von der Amnestiewirkung nicht betroffen werden[25]).

Können die Nachsteuern auch in einem gewöhnlichen Veranlagungsverfahren festgesetzt werden[26]), so ist es von Bedeutung, ob im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung in diesem Verfahren ordentliche Steuern oder Nachsteuern veranlagt werden. Ist das letztere der Fall, so sind die Voraussetzungen der Steueramnestie nicht erfüllt und die Amnestiewirkungen treten deshalb überhaupt nicht ein. In einem solchen Fall muss in concreto untersucht werden, ob im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung in dem betreffenden Verfahren «die Tätigkeit der Behörde eine entscheidende Richtung nach der Frage der vollständigen früheren Versteuerung genommen hat, und dies durch irgend einen amtlichen Akt gegenüber dem

---

[24]) Die nachträgliche Zwischentaxation im Kt. Zürich — Art. 40 bis Abs. 4 des Gesetzes betr. die direkten Steuern vom 25. November 1917 und Abänderungsgesetze — auch Nachtaxation genannt, weist den Charakter einer Nachsteuer auf, da ein gesetzwidriges Verhalten des Steuerpflichtigen Voraussetzung ist. Vgl. Archiv 9 444 Nr. 398.

[25]) Vgl. die Bundesgerichtsentscheide in Archiv 10 238 und 239 und in Archiv 15 293 ff., ferner **Kaufmann**, Steueramnestie, Zentralbl. 46 6 Ziff. 3.

[26]) Dies trifft z. B. für das baselstädtische Steuergesetz zu; vgl. BGE 67 I 143.

Steuerpflichtigen zum Ausdruck gekommen ist, sodass dieser weiss oder wenigstens wissen kann, dass das Verfahren auch auf die Erhebung einer Nachsteuer geht, und er hierbei mitzuwirken hat»[27]).

Auf Grund der angeführten Kriterien wird es im Einzelfalle möglich sein, die Nachsteuer von der ordentlichen Steuerforderung abzugrenzen.

§ 14. Wirkungen der Steueramnestie im Einzelnen.

Um die Wirkungen der Steueramnestie wirklich in ihren Einzelheiten aufzeigen zu können, ist es nötig, den Untersuchungen auch einen konkreten Amnestieerlass zu Grunde zu legen. Wir tun dies, indem wir unsère Ausführungen in diesem Paragraphen ausschliesslich auf den Amnestiebeschluss stützen. Durch Vergleich des Amnestiebeschlusses mit den übrigen Amnestieerlassen wird es dann möglich sein, analog zu unseren Ausführungen die Wirkungen der übrigen Amnestieerlasse in ihrer Tragweite zu erfassen. Wir bemühen uns hier vor allem, die Probleme, um die es geht, aufzuzeigen.

1. Der persönliche Umfang der Amnestiewirkung.

a) Die Wirkungen der Steueramnestie fallen in erster Linie, was eigentlich selbstverständlich erscheint, den Amnestieberechtigten selbst zu. Es sind dies, wie wir in § 8 Ziff. 2 und 3 gesehen haben, alle dort aufgezählten Steuerpflichtigen, der Steuersubstitut und der Steuersukzessor. Sie alle werden von allen jenen Strafen und Nachsteuern befreit, die sie sich vor Abgabe der Amnestieerklärung durch die Steuerstrafgesetze des Bundes, der Kantone oder der Gemeinden in jedem einzelnen dieser Gemeinwesen zugezogen haben. Der Steuersubstitut wird nicht bloss von den Folgen seiner eigenen Defraudation befreit, sondern auch von denen jenes Steuerpflichtigen, dessen

[27]) So der Bundesgerichtsentscheid in BGE 67 I 143.

steuerrechtlicher Vertreter er geworden ist. Auch der Sukzessor wird von den Steuerzuwiderhandlungen seines Rechtsvorgängers befreit, dessen steuerrechtlicher Nachfolger er geworden ist. Dies setzt allerdings voraus, dass der Substitut und der Sukzessor für die Folgen der Zuwiderhandlungen aufzukommen haben, die jene Steuerpflichtigen, die er vertritt bezw. denen er nachgefolgt ist, begangen haben. Dies aber trifft tatsächlich zu.

Dass der Substitut und der Sukzessor für die *Nachsteuern* von Drittpersonen einzustehen haben, ist rechtlich nicht zu beanstanden; denn wir haben ja gesehen, dass der Nachsteuer Schadenersatzcharakter zukommt und dass sie dazu dienen soll, dem Gemeinwesen den durch die Entziehung entgangenen Steuerbetrag wieder zuzuführen. Dass dieselben aber auch für die *Strafen* von Drittpersonen einstehen sollen, ist eine den strafrechtlichen Grundsätzen krass widersprechende Tatsache. Denn Stellvertretung beim Akte der Vollziehung einer Strafe widerspricht dem Wesen der Strafe im allgemeinen und deshalb auch dem Wesen der Vermögensstrafe[1]), mit der wir es im Steuerstrafrecht vor allem zu tun haben. Dennoch ist in den Steuergesetzen regelmässig vorgesehen, dass die vermögensrechtlichen Straffolgen von Drittpersonen, nämlich des Vertretenen und des Erblassers, auf den Substituten bezw. den Sukzessor übergehen. *Blumenstein* bemerkt allerdings zu dieser Tatsache[2]), dass der mit dem Bestraften solidarisch Mithaftende und der Rechtsnachfolger des zu Bestrafenden nicht bestraft werden, sondern dass sie nur die vermögensrechtlichen Folgen der Strafe zu tragen hätten, was jedoch u. E. für den Dritten, der diese Folgen zu tragen hat, doch darauf hinausläuft, dass er nun die Strafen eines Dritten zu verbüssen hat.

Auf Grund der Wirkungen der Steueramnestie wird der Substitut beispielsweise auch von den Folgen der Hinterziehung befreit, die nicht er, sondern seine Frau noch vor ihrer Verheiratung begangen hat. Der Sukzessor hingegen hat neben

---

[1]) Vgl. **Stoos**, Vermögensstrafe 7 ff.

[2]) Vgl. **Blumenstein**, System 227.

den Nachsteuern auch die Strafsteuern seines Rechtsvorgängers nicht mehr zu bezahlen[3]).

b) Die Tragweite der Steueramnestie erstreckt sich aber nicht bloss auf die Amnestieberechtigten, sondern noch auf weitere Personen, die zudem nicht einmal steuerpflichtig zu sein brauchen. Es besteht nämlich wie bei den Delikten des gemeinen Strafrechts auch im Steuerstrafrecht die Möglichkeit, dass neben dem eigentlichen Täter eines Steuerdeliktes noch andere Personen als Anstifter, Gehilfen oder Begünstiger teilnehmen. Wo die Steuergesetze die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches als anwendbar erklären oder wo die Steuerstrafgesetze für solche Personen selbständig eine Bestrafung vorsehen, werden auch diese mit den eigentlichen Steuerdefraudanten straffällig[4]). Werden denselben aber auch die Wirkungen der Steueramnestie zuteil? Der Amnestiebeschluss bestimmt in Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 lit. b lediglich, dass bei Erfüllung der Voraussetzungen eine Hinterziehungsstrafe gegenüber dem nicht verhängt werden darf, der vordem seine Steuerpflicht nicht oder nicht richtig erfüllt hat oder gegenüber dem, der in die steuerrechtliche Stellung eines solchen Steuerpflichtigen eingetreten ist. Dieser Tatbestand braucht jedoch für den Anstifter, Gehilfen oder Begünstiger nicht zuzutreffen. Wo er dennoch zutrifft, ist dies rein zufällig, so z. B. wenn der Substitut seinen Vertretenen selbst früher zu Hinterziehungen angestiftet hat. Es muss jedoch aus dem Sinn und Zweck der Steueramnestie entnommen werden, dass auch diese Drittpersonen an der Amnestiewirkung teilnehmen können. Viele Steuerpflichtige würden sonst mit der zukünftigen, ehrlichen Versteuerung zurückhalten, wenn sie annehmen müssten, dass zwar sie selber von den Steuerstrafen befreit würden, nicht aber jene, die ihnen bei der Defraudation mit Rat und Tat zur Seite gestanden sind. Der Grundgedanke bei der Steueramnestie ist zudem der, dass für frühere Steuervergehen überhaupt keine Straf- und Nachsteuern verhängt werden sollen, sofern der widerrechtliche Zustand der ungenü-

[3]) Vgl. dazu auch **Perret**, Komm. 171/172.

[4]) Vgl. Art. 129 Abs. 3 WStB.

genden Versteuerung durch die Erfüllung der Voraussetzungen der Steueramnestie nunmehr behoben ist. Auch der kleine Steuersünder soll von der Amnestiewirkung profitieren. Dies wäre aber tatsächlich nicht der Fall, wenn der eigentliche Steuerdefraudant die Amnestiewirkungen beanspruchen könnte, während der Begünstiger, also z. B. jener, der bloss die nötigen buchtechnischen Manipulationen zur Verdeckung der Hinterziehungen vorgenommen hat und dies noch im Auftrag des Defraudanten, bestraft würde. Diese Situation ergebe sich auch überall dort, wo der Defraudant durch einen vertraglichen Vertreter, wie durch einen Vermögensverwalter oder Steuerberater, seine Steuerangelegenheiten besorgen liesse und die Vertreter bei den Hinterziehungen nur als ausführende Personen im Sinne ihrer Auftraggeber, also als Gehilfen, handeln würden[5]). Auf Grund des Wortlautes des Amnestiebeschlusses wäre auch überall dort keine befriedigende Lösung zu finden, wo die Steuergesetze nicht die juristischen Personen als solche mit Rechtsnachteilen belegen, sondern ihre Organe, die hier nicht bloss als Anstifter, Gehilfen oder Begünstiger, sondern als eigentliche Täter in Frage kommen können. Die Organe der juristischen Personen sind nicht amnestieberechtigt, sondern nur die juristische Person an sich, weshalb die ersteren von ihren Strafen durch die Steueramnestie nicht befreit würden. Die Amnestiewirkung würde deshalb nur jenen juristischen Personen zufallen, deren Gemeinwesen in Missachtung des Grundsatzes der Deliktsunfähigkeit der juristischen Personen[6]), dieselben dennoch mit Geldstrafen belegen würden. Damit wäre aber eine keineswegs zu rechtfertigende Ungleichheit zwischen den juristischen Personen der verschiedenen steuerberechtigten Gemeinwesen geschaffen.

---

[5]) Die Anstifter, Gehilfen und Begünstiger werden zwar nicht nach allen Steuerstrafgesetzen strafbar. Vgl. dazu **Blumenstein,** Die vertragliche Vertretung, MBVN 24 439; dagegen vgl. auch Art. 177 und 180 des neuen bern. Steuergesetzes vom 29. Oktober 1944.

[6]) Der Grundsatz «societas delinquere non potest» ist zwar bestritten; vgl. **Blumenstein,** Steuerrecht I 358 Ziff. 5. Für die Regelung im deutschen Steuerrecht vgl. **Juliusberger,** Steuerstrafrecht 39.

Der Amnestiebeschluss weist diesbezüglich eine Lücke auf. Sie muss dadurch ausgefüllt werden, dass wir aus dem Sinn und Zweck der Steueramnestie die notwendige Folgerung ziehen, um die dargelegten unbefriedigenden Resultate zu vermeiden. Die Folgerung aber lautet, dass auch Drittpersonen, die zwar nicht amnestieberechtigt sind, aber im oben dargelegten Sinne auf die Steuervergehen einwirken und deshalb straffällig werden, ebenfalls von der Amnestiewirkung erfasst werden. Sie dürfen darum für die Hilfeleistung bei begangenen Steuerzuwiderhandlungen nicht bestraft werden.

2. Der sachliche Umfang der Amnestiewirkung.

a) Beim Problem, um das es hier geht, fragen wir, von *welchen* Nach- und Strafsteuern die Personen, denen die Amnestiewirkung zugute kommt, befreit werden sollen. Bereits im Art. 2 AmnB wird festgehalten, dass der Amnestieberechtigte nach Massgabe von Art. 3 AmnB von den Folgen befreit werde, die die Steuergesetze «des *Bundes*, der *Kantone* und *Gemeinden*» für Steuerzuwiderhandlungen vorgesehen haben[7]). Diese Bestimmung genügt aber noch nicht; denn es frägt sich noch, auf welche Steuerarten, die innerhalb dieser Gemeinwesen erhoben werden, sich die Amnestiewirkung beziehe.

Die finanziellen Bedürfnisse des heutigen Staates und auch der andern Gemeinwesen sind gerade durch die Kriegszeit derart gestiegen, dass es nicht mehr genügte, bloss die historisch wichtigen Steuerobjekte des Einkommens und des Vermögens zu besteuern. Es wurden deshalb immer neue, geeignete Tatbestände gesucht, um die Einnahmensquellen der Gemeinwesen zu vergrössern. So kam es, dass heute die Arten der Steuern, die sich durch ihre Objekte voneinander abgrenzen, derart angewachsen sind, dass das Steuerrecht sich zu einer Spezialwissenschaft entwickelt hat. Selbst für den Spezialisten bedarf es heute keiner kleinen Arbeit, um sich in der grossen Mannigfaltigkeit der Steuern zurechtzufinden.

---

[7]) Näheres darüber haben wir bei der Darlegung des Amnestieverpflichteten in § 8 Ziff. 1 dargelegt.

Schon die Mehrzahl der kantonalen Amnestieerlasse dehnten die Amnestiewirkungen nicht auf sämtliche Steuerarten aus, sondern meist nur auf jene, für die die Angaben in der Amnestieerklärung verwertet werden konnten[8]). Die bisher erlassenen Steueramnestien sind deshalb nicht Vollamnestien in dem Sinne, dass für hinterzogene Steuern sämtlicher in dem amnestierenden Gemeinwesen erhobenen Steuerarten keine Nach- und Strafsteuern erhoben werden. Sie sind es nur in dem Sinne, dass für ganz bestimmte Steuerarten, allerdings für die wichtigsten, neben den Strafsteuern auch keine Nachsteuern erhoben werden dürfen. Dies trifft auch für den Amnestiebeschluss zu, der nicht für sämtliche Steuerzuwiderhandlungen der eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuergesetze Amnestiewirkung gewährt, sondern nur die Nach- und Strafsteuern ganz bestimmter Steuerarten nicht eintreten lassen will. Art. 3 Abs. 1 AmnB bestimmt nämlich:

> Sind die Voraussetzungen von Art. 2 erfüllt, so darf für die früher hinterzogenen Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden vom *Vermögen*, *Vermögens- und Geschäftsertrag*, *Erwerbseinkommen*, *Vermögenserwerb von Todes wegen*, sowie von *Schenkungen*
>
> a) die Veranlagung ... nicht nachgeholt werden ...
> b) eine Hinterziehungsstrafe nicht verhängt werden ...

Es erhebt sich hier die Frage, welche Bedeutung dieser Enumeration der Steuerobjekte, die ja bestimmen sollen, für welche Steuerarten die Amenstiewirkung einzutreten hat, zukommt. Ist sie eine abschliessende oder bloss eine exemplifizierende? Sie scheint u. E. weder ausschliesslich das eine noch andere zu sein.

---

[8]) So bestimmt z. B. Art. 1 des genferischen Amnestieerlasses von 1938: «Les contribuables ... sont exemptés de tous rappels d'impôt sur le **revenu** et la **fortune** nette pour les années antérieures ...» Die Amnestiewirkung ist damit eindeutig auf die Einkommens- und Vermögenssteuer beschränkt. Vgl. auch den Amnestieerlass des Kt. Bern 1939; ferner die erste und zweite textliche Fassung des Art. 3 Abs. 1 WOB bei **Perret**, Amnestie, Archiv 9 327/328.

Dass die angeführten Steuerobjekte nicht abschliessend aufgezählt sind, kann einerseits aus den parlamentarischen Berichten zum Amnestiebeschluss und anderseits aus den abgegebenen Erklärungen des Bundesrates entnommen werden. So erklärte der Bundesrat in seinen Bemerkungen zum Amnestiebeschluss lediglich, dass von der Amnestiewirkung die Verkehrs- und Verbrauchssteuern ausgenommen seien[9]). Der ständerätliche Referent aber erklärte, dass sich die Amnestiewirkung auf alle sogenannten Veranlagungsteuern erstrecke. Dabei erwähnte er noch weitere im Amnestiebeschluss nicht aufgezählte Objekte als solche von Veranlagungssteuern[10]). Eine eindeutige Erklärung, nach der nur die Steuerarten der im Amnestiebeschluss angeführten Steuerobjekte unter die Steueramnestie fallen, liegt nicht vor.

Dass die angeführten Steuerobjekte hingegen auch nicht bloss als beliebige Beispiele für sämtliche in der Schweiz geltenden Steuerarten erwähnt sind, ist daraus zu ersehen, dass im Amnestiebeschluss nur Steuerobjekte einer ganz bestimmten Gruppe von Steuerarten exemplifizierend aufgezählt sind.

Aus dem Amnestiebeschluss können wir darum schliessen, dass die Amnestiewirkung nur einer ganz bestimmten Gruppe von Steuerarten zufallen soll. Hingegen sollen die im Amnestiebeschluss für diese Gruppe angeführten Steuerobjekte nicht abschliessend aufgezählt sein.

Gleicher Meinung ist auch *Eulau*, wenn er in seinem Kommentar zum Amnestiebeschluss feststellt, dass die Verkehrs- und Verbrauchssteuern zwar nicht unter die Steuerarten fallen, denen Amnestiewirkung zukommt. Hingegen entspreche es dem Postulat loyaler Handhabung des Beschlusses, wenn die Amnestie für jene Steuern gewährt werde, *«die in ihrer grundsätzlichen Ausgestaltung* unter die genannten Steuerarten fallen,

---

[9]) Vgl. den Zwischenbericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über die auf Grund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen vom 31. Oktober 1944 (BBl 1944 1210).

[10]) **Schmuki** über den Umfang der Steueramnestie im Sten. Bull. 1944 StR 204.

auch wenn sie nicht jedes einzelne Objekt einer solchen Steuer ohne weiteres unter die genannten Steuerkategorien subsumieren lässt»[11]).

b) Jetzt erhebt sich also die Frage, welche Gruppe von Steuern der Gesetzgeber von der Amnestiewirkung erfasst wissen wollte und welche Steuerarten in ihrer grundsätzlichen Ausgestaltung in diese Gruppe fallen.

Auf Grund der im Amnestiebeschluss genannten Steuerobjekte, «Vermögen, Vermögens- und Geschäftsertrag[12]), Erwerbseinkommen», ist die erste Frage so zu beantworten, dass die Amnestiewirkung sich auf jene Steuergruppe bezieht, die das Einkommen oder das Vermögen, sei es nun in seiner Gesamtheit oder in einem Teile, als objektive Grundlage der Besteuerung heranzieht. Bei den wirtschaftlichen Personengesamtheiten mit juristischer Persönlichkeit, wie den Genossenschaften, den Gesellschaften mit beschränkter Haftung und den Aktiengesellschaften wird infolge ihrer Struktur an Stelle des Einkommens und Vermögens das Kapital und der Ertrag besteuert. Es fallen deshalb per analogiam auch alle Kapital- und Ertragssteuern unter die Wirkung des Amnestiebeschlusses. Trotzdem sich die Finanzwissenschaft und auch die Steuerrechtswissenschaft bis heute noch nicht einig ist über die Kriterien zwischen den direkten und den indirekten Steuern, so bilden doch die genannten Steuerobjekte des Einkommens und des Vermögens nach der Theorie der objektiven, subjektiven und verfahrensmässigen Gesichtspunkte[13]), die Grundlage der direkten Besteuerung. Wir können deshalb einmal feststellen, dass die Amnestiewirkung sich auf jene Steuergruppe bezieht, deren Steuerarten nach den erwähnten Theorien zu den direkten Steuern zu zählen sind.

Nun aber nennt der Amnestiebeschluss als weitere Steuerobjekte, deren Steuerart die Amnestiewirkung ebenfalls zuteil werden soll, «Vermögenserwerb von Todes wegen, sowie von

[11]) **Perret**, Komm. 177 Ziff. 6.

[12]) Als Vermögensertrag ist auch ein Lotteriegewinn anzusehen, vgl. Archiv 12 275.

[13]) Vgl. **Blumenstein**, System 78.

Schenkungen». Es handelt sich hier um Steuerobjekte, deren Steuerarten in der Steuerrechtsliteratur regelmässig als Verkehrssteuern und damit als indirekte Steuern taxiert werden. Nun kann aus der Entstehungsgeschichte des Amnestiebeschlusses, wie auch aus den bereits erwähnten Bemerkungen des Bundesrates entnommen werden, dass sich die Amnestiewirkung nicht auch auf die indirekten Steuern erstreckt. Aus dem klaren Wortlaut des Amnestiebeschlusses jedoch müssen wir entnehmen, dass dies nicht ausnahmslos der Fall ist, sondern dass auch gewisse indirekte Steuern von der Amnestiewirkung erfasst werden sollen. Es sind dies einmal die Erbschafts- und die Schenkungssteuern. Die Erhebung der Erbschafts- und der Schenkungssteuern knüpft zwar an einen Tatbestand des Verkehrs an, steht aber dennoch in Beziehung zu den im Amnestiebeschluss vorausgehend genannten Objekten des Einkommens und des Vermögens. Denn neben dem Grade der Verwandtschaft bildet auch die Höhe des erworbenen Vermögens eine Grundlage für die Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Auch bei der eigentlichen Vermögenssteuer aber bildet das Vermögen die Grundlage der Steuerbemessung. Die Veranlassung für die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist zwar ein rechtsgeschäftlicher Verkehrsvorgang. Die Abgabe wird aber erhoben, weil eine Person ein Gesamt- oder Teilvermögen erworben hat und deshalb auch in der Lage ist, für einen solchen meist mühelosen Erwerb Steuern zu bezahlen. Wie den eigentlichen Vermögens- und Einkommenssteuern liegt auch den Erbschafts- und Schenkungssteuern der Gedanke zu Grund, dass derjenige, der Einkommen und Vermögen erwirbt bezw. besitzt, auch in der Lage ist, zum Wohle der Gesamtheit einen Teil davon als Steuern zu entrichten. Dieser Grundgedanke liegt noch weiteren sogenannten indirekten Steuern zu Grunde, die zwar anlässlich eines Verkehrsvorganges erhoben werden, die aber den bei diesem Vorgang realisierten Vermögensgewinn oder Einkommensertrag bezw. Kapitalgewinn oder Kapitalertrag treffen.

Aus den dargelegten Gründen erklärt es sich, dass zu jener Gruppe von Steuerarten, die die Amnestiewirkung geniesst, nicht bloss direkte Steuern gehören, sondern auch jene indirek-

ten Steuern, bei denen Vermögen und Einkommen, bezw. Kapital und Ertrag als die massgebenden Steuerfaktoren angesehen werden müssen und die deshalb in ihrer grundsätzlichen Ausgestaltung unter die im Amnestiebeschluss genannten Steuerobjekte fallen[14]). Als ein weiterer Grund für diese erweiterte Subsumierung von Steuerobjekten unter den Amnestiebeschluss kann angeführt werden, dass die in der Amnestieerklärung nunmehr richtig gemachten Angaben betreffend Einkommen und Vermögen bei keiner Steuerart, bei der Einkommen und Vermögen die Grundlage der Besteuerung bilden, für früher hinterzogene Steuern verwertet werden sollen. Auch das ist ein Grundgedanke der neuen Steueramnestie des Bundes.

Es müssen nun noch die einzelnen Steuerarten genannt werden, die zu dieser Gruppe gehören, der Amnestiewirkung zukommt. Wir beantworten dadurch die zweite Frage, die wir einleitend zu lit. b gestellt haben.

Von den Bundessteuern fallen unter die Steueramnestie die Krisenabgabe von 1934 und 1938, jedoch nur dann, wenn gegen den jetzt Amnestieberechtigten ein Verfahren wegen Hinterziehung nicht rechtzeitig eingeleitet werden konnte. Es trifft dies zu, wenn der Betreffende keinen Wohnsitz in der Schweiz hatte oder wenn sein Aufenthalt unbekannt war. Eine Verjährung der Hinterziehungsforderungen konnte darum noch gar nicht eintreten[15]). Weiter werden von der Amnestiewirkung das erste eidgenössische Wehropfer von 1940, die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, der Auswanderer-Wehrbeitrag und die sogenannte Kriegsgewinnnsteuer betroffen[16]).

Von den kantonalen und den kommunalen Steuern werden von der Amnestiewirkung alle direkten Steuern und von den indirekten Steuern alle jene erfasst, bei denen Einkommen und

---

[14]) **Perret,** Komm. 177 Ziff. 6, dehnt die Amnestie allerdings nicht so weit aus, sondern nur auf die eigentliche indirekte Steuer der Erbschaft und der Schenkung.

[15]) Vgl. KAB 34 Art. 157 und KAB 38 Art. 161.

[16]) Die Kriegsgewinnsteuer wie auch die kantonalen Schenkungssteuern machen beim Amnestiebeschluss eine Ausnahme von der Vollamnestie. Vgl. die folgenden Ausführungen unter Litera c.

Vermögen des Steuerpflichtigen die massgebenden Steuerfaktoren bilden. Es fallen u. E. somit auch die kantonalen Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern unter die Wirkungen der Amnestie, obwohl dieselben in der Steuerrechtspraxis zu den indirekten Steuern gezählt werden. Die Abgabe wird zwar anlässlich eines Rechtsgeschäftes erhoben, sie trifft aber den dabei realisierten Kapitalgewinn, sodass tatsächlich der Ertrag aus dem Rechtsgeschäft, der ein besonderer Einkommensbestandteil darstellt, besteuert wird[17]). Ein Einkommensbestandteil als massgebender Steuerfaktor ist übrigens auch der Gewinn bei der in einigen Kantonen vorgesehenen Wertzuwachssteuer[18]). Ein solcher früher hinterzogener Einkommensbestandteil unterliegt ebenfalls der Amnestiewirkung.

Von der Amnestiewirkung wird u. E. auch die Militärpflichtersatzleistung betroffen, was zwar nach Art. 3 AmnB nicht so ohne weiteres als selbstverständlich anzunehmen ist, da der Amnestiebeschluss seine Wirkungen nach dem Wortlaut nur auf hinterzogene *Steuern* erstreckt. Rechtlich aber ist der Militärpflichtersatz nicht als eine Steuer, sondern als eine *Ersatzabgabe* anzusehen. Da jedoch bei dieser Ersatzabgabe auch das Einkommen und das Vermögen die eigentlichen Steuerfaktoren darstellen, so muss die Militärpflichtersatzleistung von der Amnestiewirkung ebenfalls erfasst werden[19]). Wäre dies nicht der Fall, so könnten die in der Amnestieerklärung gemachten diesbezüglichen Angaben für Bussen und Nachforderungen — eigentliche Strafsteuern für hinterzogene Ersatzleistungen sind in der Gesetzgebung über den Militärpflichtersatz nicht vorgesehen — verwendet werden, was einem Grundgedanken des Amnestiebeschlusses widersprechen würde.

---

17) Gleicher Meinung ist auch **Stadlin,** Steueramnestie, SAZ 39 907 und ebenso **Henggeler,** Steuerreform, SchwAG 17 122 lit. b; dagegen aber **Herold,** Amnestie 89. Die Möglichkeit der Unterstellung unter die Amnestiewirkung wird vom letzteren jedoch offen gelassen.

18) Vgl. dazu den Bundesgerichtsentscheid im Zentralbl. 43 182 Ziff. 1.

19) Auch **Perret,** Komm. 177 N 6 unterstellt dieselbe der Amnestiewirkung.

Nicht unter die Amnestie fallen die Warenumsatzsteuer, die Luxussteuer, die Ausgleichssteuer, die Stempelsteuer einschliesslich der eidgenössischen Couponsteuer, die eidgenössische Wehrsteuer an der Quelle und die Verrechnungssteuer. Zwar bildet auch bei den drei letztgenannten Steuern der Vermögensertrag den massgebenden Steuerfaktor, da ja der Ertrag, den bestimmte Wertpapiere abwerfen, besteuert wird und deshalb nach der vorhin vertretenen Ansicht unter die Amnestie zu fallen hätten. Sowohl die Wehrsteuer an der Quelle, als auch die Verrechnungssteuer sind jedoch gar keine besonderen Steuerarten im eigentlichen Sinn, sondern bloss besondere Erhebungsmethoden, die sich bei verschiedenen Steuerarten anwenden lassen[20]). Gewisse Vermögenserträgnisse werden durch diese Methode nicht bei demjenigen erhoben, der mit der Steuer belastet wird, sondern «an der Quelle» bei einem Dritten, der dem Belasteten eine Leistung zu erbringen hat. Dies trifft auch für die Couponsteuer zu, doch ist mit ihr noch eine zusätzliche Belastung des fundierten Einkommens gegeben, was bei den andern beiden Quellensteuern nicht der Fall ist. Bei allen drei Steuern tritt jedoch als Steuerpflichtiger nicht derjenige auf, dessen Vermögensertrag als Steuerfaktor mit der Abgabe belastet worden ist, sondern jener Dritte, der dem Belasteten den Betrag geschuldet hat, nämlich die Bank, die Aktiengesellschaft und ähnliche Unternehmungen. Es ist nun kaum anzunehmen, dass der Gesetzgeber diese Dritten, die er als eigentliche Steuerschuldner bezeichnet, deren Vermögen oder Einkommen aber bei den genannten Steuern keineswegs als massgebender Steuerfaktor für die Besteuerung in Frage kommt, durch eine Amnestiegewährung begünstigen wollte. Deshalb fallen weder die Quellenwehrsteuer und die Verrechnungssteuer noch auch die Couponsteuer unter den Amnestiebeschluss[21]).

---

[20]) So **Perret/Grossheintz**, Komm. 249 N 2 in Bezug auf die Quellenwehrsteuer.

[21]) Für die Amnestiewirkung bei der Couponssteuer setzt sich **Stadlin**, Steueramnestie, SAZ 39 907, ein.

c) Mit Ausnahme der Kriegsgewinn- und der Schenkungssteuer geniessen die angeführten Steuerarten eine Vollamnestie in dem Sinne, dass für ihre Hinterziehungen weder Straf- noch Nachsteuern verhängt werden dürfen. Für die Kriegsgewinn- und Schenkungssteuer hingegen bestimmt Art. 3 Abs. 2 AmnB:

> Von der durch diesen Beschluss angeordneten Amnestie ist der Nachbezug der Kriegsgwinnsteuer und der Schenkungssteuern im einfachen Betrage ausgenommen.

Der Amnestieberechtigte hat also für begangene Hinterziehungen dieser beiden Steuerarten keine Strafe zu gewärtigen, wohl aber hat er jene Steuerbeträge, die er dem Gemeinwesen durch sein deliktisches Verhalten entzogen hat, nachträglich noch abzuliefern. Für diese beiden Steuerarten gewährt der Bund demnach bloss eine Teilamnestie.

Da jedoch die Schenkungssteuer der Kompetenz der Kantone vorbehalten ist, so steht es ihnen frei, auch auf die diesbezüglichen Nachsteuern zu verzichten und somit auch für die Schenkungssteuern eine Vollamnestie zu gewähren[22]). Tut er dies nicht, so kann er im Rahmen seiner Gesetzgebung, wie dies der Bund per analogiam für die Kriegsgewinnsteuer auch tun kann, Nachforschungen darüber anstellen, ob der Amnestieberechtigte das bisher nicht versteuerte Vermögen nicht etwa durch eine der Schenkungssteuer unterliegende Zuwendung erlangt hat. Diese Nachforschung wird regelmässig im Ueberprüfungsverfahren vor sich gehen. Ergibt sich dabei, dass das Ganze oder ein Teil des nunmehr richtig deklarierten Vermögens durch eine der Schenkungssteuer unterliegende Zuwendung bezw. durch einen Kriegsgewinn entstanden ist, so hat das Gemeinwesen Anspruch darauf, eine Schenkungsnachsteuer bezw. eine Nachsteuer für Kriegsgewinn zu verlangen, sofern diese Forderungen noch nicht verjährt sind.

Als Grund für diese Sonderbehandlung der genannten beiden Steuerarten kann angeführt werden, dass eine Kriegsgewinnsteuer eine solche auf ausserordentlichen Geschäftsgewin-

---

[22]) Dies tut z. B. der Kanton St. Gallen. Vgl. in der VO über die Steueramnestie vom 26. Mai 1944, Art. 7.

nen darstellt. Deshalb betrachtete man es als nicht gerechtfertigt, dieselbe in die volle Amnestiewirkung einzubeziehen. Bei der Schenkungssteuer hingegen wurde deshalb eine Ausnahme von der Vollamnestie gemacht, um zu verhindern, dass in der Zwischenzeit zwischen dem Erlass des Amnestiebeschlusses und seinem Inkrafttreten Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, die nur darauf ausgingen, künftige Erbschaftssteuern einzusparen. Dies hätte vor allem dadurch geschehen können, dass in der Zeit vom 31. Oktober 1944 bis 1. Januar 1945 besonders ältere Steuerpflichtige ihr Vermögen unter die Erben oder andere Drittpersonen schenkungshalber verteilt hätten, ohne die Schenkungssteuern zu bezahlen. Wenn gegen die Empfänger solcher Spenden nicht noch vor Abgabe der Amnestieerklärung ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet worden wäre, welches Risiko der kurzen Zeitspanne wegen sehr gering war, so hätten sich die betreffenden Personen für diese Vermögensverschiebungen die Schenkungssteuer und damit die künftige Erbschaftssteuer ersparen können[23]). Die Steueramnestie sollte dem Willen des Gesetzgebers entsprechend nur von den Folgen vergangener unerlaubter Steuereinsparungen befreien und nicht noch künftigen Steuereinsparungen Vorschub leisten. Deshalb unterblieb die Einbeziehung der Schenkungssteuer in die Vollamnestie des Amnestiebeschlusses.

3. Der zeitliche Umfang der Amnestiewirkung.

Bereits bei der Behandlung der Voraussetzungen haben wir auf das Zeitmoment in der Steueramnestie hingewiesen[24]). Auch für die Festlegung der Amnestiewirkungen ist das Zeitmoment von grundlegender Bedeutung.

Bei sämtlichen Steuerarten, die unter den Amnestiebeschluss fallen, bedarf es zur Festsetzung der Steuerforderung der betreffenden Steuern ein Veranlagungsverfahren. Bei die-

---

[23]) Vgl. dazu **Holenstein,** Sten. Bull. 1944 NR 545.

[24]) Vgl. § 10 Ziff. 2 und 3 lit. b; ferner § 13 Ziff. 3 lit. b.

sem Verfahren werden die Steuerzuwiderhandlungen begangen, die von der Amnestiewirkung erfasst werden. Hier nun fragen wir, in welchem Verfahren, zeitlich betrachtet, eine Steuerzuwiderhandlung begangen sein muss, damit sie von der Amnestiewirkung ergriffen wird. Wir fragen mit andern Worten, ob auch Steuerzuwiderhandlungen in einem künftigen, einem gegenwärtig pendenten oder nur im Zeitpunkt der Amnestieerklärung abgeschlossenen Verfahren die Amnestiewirkung geniessen.

Nach Art. 3 Abs. 1 lit. a und b AmnB müssen wir folgende Unterscheidungen treffen:

a) Für Steuerzuwiderhandlungen, welche *Steuerstrafen* zur Folge haben, gilt: Sie werden von der Amnestiewirkung dann erfasst, wenn im Zeitpunkt der Abgabe einer Amnestieerklärung nicht schon mit Wissen des Amnestieberechtigten ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist. Wann ein solches Verfahren als eingeleitet zu betrachten ist, haben wir bereits besprochen[25]). Es ergibt sich aus dieser Bestimmung des Amnestiebeschlusses, dass grundsätzlich nur Steuerzuwiderhandlungen eines im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung bereits rechtskräftig gewordenen Veranlagungsverfahrens amnestiert werden. Wo für versuchte Steuerzuwiderhandlungen Steuerstrafen vorgesehen sind, ist nach dem Amnestiebeschluss anzunehmen, dass auch die Strafe von Steuerzuwiderhandlungen, welche in einem zur Zeit der Abgabe der Amnestieerklärung noch pendenten Verfahren begangen wurden, von der Amnestie erfasst wird. Voraussetzung ist jedoch, dass das Strafverfahren für die im pendenten Verfahren begangenen Zuwiderhandlungen bei Abgabe der Amnestieerklärung noch nicht eingeleitet ist. Wenn die Straffolgen nicht in einem speziellen Strafverfahren, sondern im ordentlichen Veranlagungsverfahren ausgefällt werden, wie dies z. B. bei der Wehrsteuer der Fall ist[26]), so ist ein Strafverfahren wegen versuchter Hinterziehung dann

---

[25]) Vgl. § 10 Ziff. 3 lit. b.

[26]) Vgl. Art. 133 Abs. 1 WStB.

als eingeleitet zu betrachten, wenn durch die Veranlagungsbehörde irgend eine Handlung gegenüber dem Täter vorgenommen wird, wodurch dieser erkennt, dass ihm gegenüber ein Verfahren zur Ausfällung einer Strafe wegen versuchter Hinterziehung begonnen hat. Strafen, welche sich ein Steuerpflichtiger erst durch Steuerzuwiderhandlungen in einem Veranlagungsverfahren nach Abgabe der Amnestieerklärung zuzieht, fallen auf keinen Fall unter die Amnestiewirkung. Auch bereits rechtskräftig abgeschlossene Strafverfahren werden von der Amnestiewirkung nicht erfasst. Wenn sich jedoch durch die Angaben in der Amnestieerklärung herausstellen sollte, dass die Hinterziehungen von damals bedeutend grösser waren, als wie sie im abgeschlossenen Verfahren bekannt geworden sind, so werden nun allerdings die weiteren Strafen, welche in jenem Strafverfahren auf Grund der Steuerstrafgesetze noch hätten verhängt werden können, von der Amnestiewirkung ergriffen. Im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung darf allerdings kein neues diesbezügliches Strafverfahren eingeleitet sein.

b) Für Steuerzuwiderhandlungen, welche *Steuernachforderungen* zur Folge haben, gilt: Sie werden von der Amnestiewirkung dann erfasst, wenn im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung mit Wissen des Amnestieberechtigten nicht schon ein Steuernachforderungsverfahren eingeleitet ist. Daraus und aus der Bestimmung des Amnestiebeschlusses, dass die Amnestie nur für «früher hinterzogene Steuern» zur Anwendung gelangt, ergibt sich, dass weder künftige Steuernachforderungen, noch auch solche, die in einem pendenten Veranlagungsverfahren entstehen, amnestiert werden. Nur jene Steuernachforderungen werden nicht erhoben, die infolge von Steuerzuwiderhandlungen vor dem Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung entstanden sind, deren Geltendmachung jedoch bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht in die Wege geleitet wurde. Für im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung bereits rechtskräftig gewordene Steuernachforderungen, auch wenn sie noch nicht bezahlt wurden, gilt, wie dies analog für die Steuerstrafen auch zutrifft, dass sie an der Amnestiewirkung nicht teilnehmen.

4. Die Steueramnestie und die ordentlichen Steuerforderungen.

Die ordentlichen Steuerforderungen werden von der Amnestiewirkung nicht erfasst[27]). Dabei ist es gleichgültig, ob das Veranlagungsverfahren zur Festsetzung der ordentlichen Steuerforderung im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung mit Wissen des Steuerpflichtigen bereits eingeleitet worden ist oder erst in Zukunft eingeleitet wird. Dies hat zur Folge, dass die neuen in der Amnestieerklärung gemachten Angaben für die Festsetzung der genannten ordentlichen Steuerforderungen verwertet werden können[28]). Analog unserer Festtellung, wann ein Hinterziehungsverfahren als eingeleitet betrachtet werden kann, können wir hier sagen, dass ein Veranlagungsverfahren dann als eröffnet gilt, wenn mit Wissen des Steuerpflichtigen von der zuständigen Behörde eine Handlung vorgenommen wurde, die das geltende Steuerrecht zum Veranlagungsverfahren rechnet, wie beispielsweise die Zustellung eines Steuerformulars, die Vorladung zu einer Einvernahme usw.[29])

Von der erwähnten Regel ist noch eine Ausnahme zu vermerken. Ist ein Veranlagungsverfahren für die Festsetzung einer ordentlichen Steuerforderung im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung noch nicht eingeleitet, *sollte aber nach einer ordentlichen Geschäftserledigung eine Veranlagung bereits vorgenommen sein*, so kann eine solche nicht mehr nachgeholt werden[30]). Mit dieser Vergünstigung ist allerdings keine typisch amnestierechtliche Wirkung gegeben, denn ein «Ver-

---

[27]) Keine Veranlagung einer ordentlichen Steuer ist bei der Korrektur einer früheren Taxation gegeben, wenn auf Grund dieser früheren Taxation der Steuerbezug vorbehaltlos vor Abgabe der Amnestieerklärung eingeleitet worden ist. Eine solche Korrektur ist bereits als Nachsteuerverfahren anzusehen und fällt infolgedessen unter die Steueramnestie. Vgl. BGE 67 I 54 E 4.

[28]) Vgl. dazu MBVN 40 37 Ziff. 2, Zentralbl. 43 182 Ziff. 2 und a. a. O. 186; ferner BGE 68 I 52/53.

[29]) Vgl. auch **Perret,** Komm. 179 lit. c.

[30]) Diese Regelung gilt auch für die Zwischentaxationen, die nach einer ordentlichen Geschäftserledigung bereits vorgenommen sein sollten. Vgl. **Kaufmann,** Steueramnestie, Zentralbl. 46 5 lit. a.

zicht auf die Verwendung von Angaben über bisher nicht erfasste Steuerwerte bei Neuveranlagung ist nicht Amnestie, sondern eine Begünstigung anderer Art, dahingehend, dass von der Besteuerung bekannter Steuerwerte abgesehen wird, also in Kenntnis vorhandener Werte bewusst ungenügende Veranlagungen vorgenommen werden»[31]). Diese Vergünstigung dürfte u. E. nach dem Willen des Gesetzgebers auch auf die noch hängigen Veranlagungsverfahren, die nach einer ordentlichen Geschäftserledigung schon längst hätten erledigt sein sollen[32]), ausgedehnt werden. Es würde dadurch eine Ungleichheit und Unbilligkeit gegenüber allen jenen vermieden, die ohne ihr Verschulden von solchen Taxationsverschleppungen betroffen werden und denen gegenüber sich deshalb die Amnestie nur in sehr beschränktem Masse auswirken würde. Schon bei der Amnestie des Wehropferbeschlusses und auch bei derjenigen des Amnestiebeschlusses haben einige Kantone für den kantonalen Steuerbereich diese Konsequenz gezogen. Sie haben erklärt, dass sie diese über die Amnestie hinausgehende Vergünstigung für noch nicht eingeleitete und hängige Veranlagungen bereits abgelaufener Steuerjahre gewähren[33]). Auch das Bundesgericht hat schon bei der Amnestie des Wehropferbeschlusses einer solchen Vergünstigung bei ungebührlich lange verschleppten Veranlagungen das Wort geredet[34]), was sicherlich auch für den Amnestiebeschluss seine Gültigkeit beibehält[35]).

---

[31]) So das Bundesgericht im BGE 68 I 50 E 1.

[32]) **Henggeler,** Steuerreform, SchwAG 17 125, bemerkt zu solchen rückständigen Steuerforderungen, dass einzelne kantonale Steuerämter noch recht schlechte Gewohnheiten zu besitzen scheinen. Vgl. dazu auch die Ausführungen des Bundesgerichtes, BGE 67 I 53.

[33]) Vgl. die kantonalen Ausführungsbestimmungen zum Amnestiebeschluss des Regierungsrates von Zürich vom 14. Dezember 1944, sowie den Beschluss des Regierungsrates des Kantons Luzern über die Anwendung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie auf die kantonalen Steuern vom 8. März 1945. Ferner **Henggeler,** Steuerreform a. a. O. 125 und **Perret,** Komm. 178 lit. a.

[34]) BGE 68 146.

[35]) Vgl. dazu auch **Stadlin,** Steueramnestie, SAZ 39 908.

§ 15. Internationale und interkantonale Amnestiewirkungen.

Die Rechtsgemeinschaft der Staaten verlangt, dass auch auf dem Gebiete des Steuerrechts Fragen geklärt und die Rechtsverhältnisse gegenseitig abgegrenzt werden. Bei der Steueramnestie stellen sich ebenfalls solche zwischenstaatliche Fragen, welche rechtlich beantwortet werden müssen. Bei der Feststellung der für die Amnestiewirkung nötigen Voraussetzungen haben wir angeführt, dass sowohl das Einkommen als auch das Vermögen des Amnestieberechtigten in seiner Gesamtheit, ganz unabhängig von seiner Herkunft bezw. seines rechtlichen Ortes im In- oder Ausland, in der Amnestieerklärung angegeben werden müsse[1]). Hier nun haben wir in der Hauptsache zu untersuchen, ob dieser Pflicht des Amnestieberechtigen, das gesamte Einkommen und Vermögen anzugeben, das Recht gegenüberstehe zu verlangen, dass er auch von den Folgen von Steuerzuwiderhandlungen befreit werde, die er gegenüber jenen nicht amnestierenden Staaten begangen hat, in denen er ebenfalls Einkommen bezieht, bezw. Vermögenswerte besitzt. Wir betrachten vorerst die Verhältnisse bei den bundesrechtlichen und dann bei den kantonalrechtlichen Steueramnestien.

1. Die bundesrechtliche Steueramnestie.

a) Die Wirkungen einer bundesrechtlichen Steueramnestie haben aus staatsrechtlichen Gründen dort ihre Grenzen, wo sich auch die Grenzen der Steuerhoheit des Bundes befinden. Diese fallen mit denen der Gebietshoheit zusammen, denn alle Staatsgewalt hat grundsätzlich an den Grenzen des Staatsgebietes ihr Ende. Die Ausdehnung der Amnestiewirkung auf Steuerzuwiderhandlungen, die ein schweizerischer Amnestieberechigter gegenüber einem ausländischen Staat begangen hat, liegt deshalb nicht im Willen des Bundes, sondern einzig und allein im Willen jenes Staates, dessen Steuerrechtsordnung durch eine in der Schweiz beschränkt steuerpflichtige Person verletzt worden ist. Für ein solches steuerpflichtiges Individuum nun, das eine

[1]) Vgl. § 9 Ziff. 3 lit. b.

den Voraussetzungen entsprechende Amnestieerklärung abgegeben hat, kann es von Bedeutung sein, wie sich der ausländische Staat, in dem das betreffende Individuum ebenfalls einer beschränkten Steuerpflicht untersteht, zur Frage der Amnestiegewährung einstellt. Verzichtet der ausländische Staat gegenüber einem eigenen Steuerdefraudanten, der es auch in der Schweiz ist und der hier die Steueramnestie benutzt hat, ebenfalls auf die Verhängung von nachteiligen Rechtsfolgen, so ist der betreffende Amnestieberechtigte seiner Nach- und Strafsteuersorgen enthoben. Tut er dies aber nicht, so kann die Situation für einen solchen beschränkt Steuerpflichtigen, trotz der durch den Bund erlassenen umfassenden Steueramnestie, eine ungemütliche werden. Dies ist nämlich dann der Fall, wenn die eidgenössischen Steuerbehörden auf Grund vertraglicher Vereinbarung oder gegenseitiger Gewohnheit dem Ausland die inländischen Steuerwerte eines in der Schweiz bloss beschränkt Steuerpflichtigen melden. Durch die gegenseitige Meldung solcher steuerrechtlich erheblicher Tatsachen und Verhältnisse wird es dem Ausland möglich, zu kontrollieren, ob der auch bei ihm Steuerpflichtige seine Steuerpflichten bisher erfüllt hat oder nicht. Trifft das letztere zu, so kann es, auf Grund der durch die Schweiz erhaltenen steuerrechtlichen Informationen, gegenüber dem betreffenden Steuerpflichtigen die in seinen Steuergesetzen vorgesehenen Strafen und Nachsteuern eintreten lassen. Es ist klar, dass in einem solchen Fall für alle jene, welche in der Schweiz bloss beschränkt steuerpflichtig sind und die bisher auch im Ausland Steuern hinterzogen haben, die Wirkungen einer bundesrechtlichen Steueramnestie nicht gerade von grosser Bedeutung sind.

Da aber der Bund unseres Wissens mit keinem Staat einen solchen Rechtshilfevertrag bezüglich eines gegenseitigen steuerrechtlichen Informationswesens abgeschlossen hat[2]), so sind die

---

[2]) Die internationalen Rechtsbeziehungen in Bezug auf Rechtshilfebestimmungen in Steuersachen waren lange Zeit überhaupt nicht bekannt. Sie treten erst in den letzten Jahrzehnten und da noch ziemlich spärlich auf. Meist sind solche gegenseitige Informationsbestimmungen in den internationalen Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten. Vgl.

eidgenössischen Steuerbehörden auch nicht verpflichtet, steuerrechtlich erhebliche Faktoren, die sie auf Grund der Amnestieerklärung von beschränkt Steuerpflichtigen in Erfahrung gebracht haben, dem Auslande zu melden. Wenn nun die eidgenössischen Steuerbehörden wegen Fehlens eines solchen Rechtshilfevertrages auch nicht zu Steuerrechtsinformationen verpflichtet sind, so frägt es sich noch, ob sie nicht etwa gleichwohl berechtigt wären, solche Meldungen an ausländische Steuerorgane vorzunehmen. Denn es liegt zweifellos im finanziellen Interesse eines jeden Staates, auch die ausländischen Steuerwerte eines Steuerpflichtigen zu kennen. Es wäre deshalb verständlich, wenn die Steuerbehörden verschiedener Staaten auch ohne dazu durch einen Staatsvertrag verpflichtet zu sein, sich gegenseitig solche Meldungen auf Grund des guten Einvernehmens zukommen liessen. Wo in den bundesrechtlichen Steuergesetzen über ein Gebot oder Verbot der Schweigepflicht der Steuerbehörden nichts Ausdrückliches statuiert ist, könnte u. E. die Frage nach der Berechtigung zwischenstaatlicher Meldungen der Steuerrechtsverhältnisse offen gelassen werden. In den für die Amnestieberechtigung in Frage stehenden bundesrechtlichen Steuergesetzen ist eine Auskunftserteilung an inländische Steuerbehörden, nicht aber an ausländische ausdrücklich vorgesehen[3]). Es wäre deshalb, wenn solche Informationen an ausländische Behörden erfolgen sollten, eine nach den einschlägigen Verwaltungsbestimmungen zu ahnende Beamtenpflichtverletzung gegeben. Die in der Schweiz beschränkt steuerpflichtigen Personen brauchen deshalb nicht zu befürch-

---

Lippert, Internat. Finanzrecht 1186, insbesondere auch 1190/91. In den schweizerischen Staatsverträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Deutschland, Frankreich, Grossbritannien und Ungarn finden sich jedoch keine Bestimmungen über gegenseitige Informationspflichten der Steuerrechtsverhältnisse. In jüngster Zeit sind Beispiele für solche gegenseitige Meldungspflichten in Steuersachen in den nach Einheitsschema abgeschlossenen Rechtshilfeverträgen des Deutschen Reiches mit seinen damals Verbündeten Jugoslawien, Bulgarien, Kroatien und der Slowakei zu finden.

[3]) So berechtigen z. B. Art. 88 KAB 34, Art. 92 KAB 38 und Art. 71 WStB die bundesrechtlichen Steuerbehörden eine Ausnahme von der Schweigepflicht zu machen gegenüber andern inländischen Steuerbehörden der Kantone und der Gemeinden, nicht aber auch gegenüber ausländischen Steuerorganen.

ten, dass sie für bisher hinterzogene ausländische Steuerwerte durch das Ausland auf Grund der Angaben in der Amnestieerklärung zu Strafen und Nachsteuern angehalten werden.

b) Da für die Erfüllung der bundesrechtlichen Steueraufgaben in der Regel die bereits bestehenden kantonalen und kommunalen Steuerbehörden herangezogen werden, so ergibt sich infolge dieser Behördenorganisation eine praktische Unmöglichkeit, die Amnestiewirkung nur auf Bundessteuern zu begrenzen. Würde nämlich eine solche Begrenzung der Amnestiewirkung auf die Bundessteuern vorgenommen, so hätte dies zur Folge, dass die kantonalen und kommunalen Steuerbehörden die Angaben in der Amnestieerklärung der bundesrechtlich Amnestieberechtigten dazu verwenden würden, um für hinterzogene kantonale und kommunale Steuern die entsprechenden Nach- und Strafsteuern zu erheben. Muss eine bundesrechtliche Amnestieerklärung aber bei einer sich um ein solches Verfahren interessierenden Steuerbehörde gar nicht abgegeben werden, so könnten die Unterlagen für die Eröffnung eines Hinterziehungsverfahrens nicht aus den Angaben einer solchen Erklärung entnommen werden. Eine sich dafür interessierende Steuerbehörde könnte jedoch, auf Grund der in der Bundessteuergesetzgebung vorgesehenen steuerrechtlichen Informationspflicht der Steuerbehörden untereinander, leicht in den Besitz der nötigen Unterlagen kommen[4]). Dies hätte aber notwendigerweise zur Folge, dass die Erfolgsaussichten einer solchen auf die Bundessteuern beschränkten Steueramnestie auf ein Minimum herabsinken würden. Es bleibt deshalb beim Erlass einer Bundessteueramnestie dem Bunde nichts anderes übrig, als die Amnestiewirkungen auch auf Steuerzuwiderhandlungen gegenüber kantonalen und kommunalen Steuern auszudehnen. Es wird dabei freilich ein Eingriff in die kantonale Steuerhoheit vorgenommen, der verfassungswidrig ist, da der Bund gemäss Art. 3 BV nur zur Regelung jener Steuerrechtsverhältnisse befugt ist, die ihm auf Grund von besonderen Verfassungsbestimmungen zur Regelung ausdrücklich übertragen worden sind. Auf Grund von Art. 113 Abs. 3 BV, — sämtliche

[4]) Vgl. Art. 87 KAB 34, Art. 91 KAB 38, Art. 47 WOB u. Art. 70 WStB.

bisher erlassenen Bundessteueramnestien ergingen in Ausführung von allgemeinverbindlichen Bundesbeschlüssen — kann jedoch dieser Eingriff in die kantonale Souveränität nicht angefochten werden. Die eigentlichen und umfassenden Amnestieerlasse des Bundes bestimmen deshalb, dass sich die Amnestiewirkung auch auf die kantonalen und kommunalen Steuerzuwiderhandlungen erstrecke[5]). Gemäss Art. 2 UeB bricht eidgenössisches Recht kantonales Recht. Der Amnestieberechtigte muss also auch hier nicht befürchten, gestützt auf die Angaben in der bundesrechtlichen Amnestieerklärung, für begangene Steuerzuwiderhandlungen gegenüber den Kantonen und Gemeinden noch zu Straf- und Nachsteuern herangezogen zu werden[6]).

2. Die kantonale Steueramnestie.

a) Die Wirkungen einer kantonalen Steueramnestie gegenüber einem ausländischen Staat verhalten sich gleich wie die Wirkungen einer bundesrechtlichen Steueramnestie gegenüber dem Ausland. Eine in dem amnestierenden Kanton nur beschränkt steuerpflichtige Person, die auch noch im Ausland Steuerwerte besitzt, wird nicht damit rechnen können, dass ihr auch das Ausland für dort hinterzogene Steuern eine Amnestie gewährt. Eine Verpflichtung aber zur gegenseitigen Meldung von steuerrechtlich erheblichen Tatsachen zwischen einem Kanton und dem Ausland ist ebenfalls nicht gegeben. Es muss im Gegenteil eine solche Meldung als eine Verletzung der in den Steuergesetzen vorgesehenen Schweigepflicht der Steuerbehörden betrachtet werden[7]). Es braucht darum auch hier wiederum der Amnestieberechtigte nicht zu befürchten, auf Grund der in

---

[5]) Diese Tatsache haben wir schon in § 8 Ziff. 1 verwertet.

[6]) Es können zudem nicht bloss die direkt mit den Amnestiebestimmungen des Bundes im Widerspruch stehenden kantonalen Steuererlasse nicht zur Anwendung gebracht werden, sondern auch die indirekt denselben widersprechenden kantonalen Erlasse. Vgl. dazu den Bundesgerichtsentscheid im Zentralbl. 43 183 ff.

[7]) Dies sofern keine besondere gesetzliche Ermächtigung vom Schweigegebot gegenüber einer ausländischen Steuerbehörde entbindet. Vgl. Oswald, Steuerveranlagung 83.

der kantonalen Amnestieerklärung gemachten Angaben durch einen ausländischen Staat zur Tragung von Hinterziehungsfolgen angehalten zu werden.

b) Infolge der eigenartigen staatsrechtlichen Struktur eines Bundesstaates untersteht jeder Steuerpflichtige eines Kantons auch der Steuerpflicht des Bundes. Daraus ergeben sich für eine Steueramnestie die verschiedensten Probleme, die einer Lösung bedürfen[8]). Betreffend der Auswirkung einer kantonalen Steueramnestie auf das Bundessteuerrecht, kann folgendes gesagt werden:

Die Wirkungen einer kantonalen Steueramnestie beschränken sich auf die kantonalen Steuern des amnestierenden Kantons. Ob auch Zuwiderhandlungen gegenüber Gemeindesteuerreglementen von der Amnestiewirkung erfasst werden — die Mehrheit der Gemeinden besitzt ja eine eigene, wenn auch vom Kanton abgeleitete Steuerhoheit — muss jeweilen aus den in Frage stehenden kantonalen Amnestieerlassen durch Interpretation geklärt werden[9]). Eine Ausdehnung der Amnestiewirkung auch auf Bundessteuern müsste hingegen als ein unzulässiger verfassungswidriger Eingriff in die bundesrechtliche Steuerhoheit angesehen werden. Wenn daher die zürcherische Finanzdirektion in ihrer Publikation zur kantonalen Steueramnestie von 1936 bestimmt, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in seinem Amnestiebegehren auch nicht zur Einleitung von Straf- und Nachsteuerverfahren für eidgenössische Abgaben verwendet werden dürfen, so erklärt sie hier etwas, was allein dem Bundesgesetzgeber zu bestimmen zustünde[10]).

Damit die eidgenössischen Steuerorgane aber nicht in die Möglichkeit gelangen, die in einer kantonalen Amnestieerklä-

---

[8]) Vgl. z. B. die von **Schmuki** im Parlament angeführten Schwierigkeiten einer kantonalen Steueramnestie im Bundesstaat. Sten. Bull. 1944 StR 183.

[9]) Ausdrücklich weisen z. B. die Amnestieerlasse von Baselland, Graubünden, St. Gallen 1939 auf die Amnestiewirkungen gegenüber den Gemeinden hin.

[10]) Publikation zum Amnestiegesetz vom 20. Mai 1936; vgl. dazu **Henggeler**, Steueramnestiegesetz, Zentralbl. 37 394 lit. b.

rung gemachten Angaben für bundesrechtliche Straf- und Nachsteuerforderungen zu verwenden, müsste der amnestierende Kanton anordnen, dass die durch die Amnestieerklärung neu beschafften Steuerunterlagen nur für die Neutaxationen kantonaler Steuern verwendet werden dürften. Es müsste den kantonalen Steuerbehörden deshalb untersagt sein, solche Unterlagen den eidgenössischen Behörden gegenüber bekannt zu geben. Bereits durch den Krisenabgabebeschluss von 1934[11]) wurden jedoch die kantonalen Veranlagungs-, Bezugs- u. Rekursbehörden, die sich mit der Krisenabgabe zu befassen hatten, verpflichtet, sich gegenseitig über die Steuerrechtsverhältnisse von Steuerpflichtigen Auskunft zu geben. Da diese Behörden jedoch dieselben sein konnten, die sich auch mit den Staats- und Gemeindesteuern zu befassen hatten[12]), so ergibt sich daraus, dass es nicht durchwegs möglich war, solche durch die kantonalen Amnestieerklärungen gewonnenen Steuerunterlagen für die eidgenössischen Steuern nicht zu verwerten. Diese Besorgung von eidgenössischen Steueraufgaben durch kantonale und kommunale Steuerbehörden besteht aber auch heute noch bei den inzwischen neu eingeführten Bundessteuern. Wird dem Defraudanten diese Tatsache bewusst, so wird es ihm schwer fallen, von einer kantonalen Steueramnestie Gebrauch zu machen. Muss er doch befürchten, nun für hinterzogene eidgenössische Steuern mit den Hinterziehungsfolgen des Bundes belegt zu werden. Der Erfolg einer kantonalen Steueramnestie wird dadurch aber in Frage gestellt.

---

11) Vgl. Art. 87 und 88 KAB 34. Diese Pflichten wurden in der Folge auch im Wehrsteuer- und Wehropferbeschluss beibehalten.

12) So konnte z. B. im Kanton Bern zu den Beratungen der Taxationskommissionen für die Krisenabgabe auch ein Vertreter des Gemeinderates herangezogen werden, der von Gesetzes wegen der ordentlichen Gemeindesteuerbehörde angehörte und der verpflichtet war, die nötigen Aufschlüsse zu erteilen. Vgl. § 7 der bern. VO über die Krisenabgabe vom 27. März 1934. Noch ausgeprägter ist diese Behördenkumulation bei der Wehrsteuer, wo die Gemeindesteuerbehörden direkt als Hilfsorgane für die Wehrsteuerveranlagung herangezogen werden. Vgl. § 6 der bern. VO betr. die Erhebung der eidg. Wehrsteuer vom 17. Juni 1941.

Um diese Schwierigkeiten zu beseitigen, hat der Bund neben den eigentlichen Bundesamnestien auch noch sog. Anschlussamnestien erlassen. In ihnen kommt er den kantonalen Amnestieberechtigen entgegen. Er sichert ihnen zu, sie könnten, sofern sie die Voraussetzungen der kantonalen Amnestie erfüllen, auch damit rechnen, für hinterzogene Bundessteuern nicht mehr belangt zu werden. In diesem Sinne wurden die Bundesratsbeschlüsse von 1939 und 1944 über die Auswirkungen kantonaler Steueramnestien auf Bundessteuern erlassen[13]). Der letzte Bundesratsbeschluss über die Auswirkung kantonaler Amnestien auf dem Gebiete des Wehropfers und der eidgenössischen Wehrsteuer vom 28. April 1944 wurde zwar durch Art. 5 Abs. 2 AmnB wieder aufgehoben, bevor er sich für eine kantonale Steueramnestie auswirken konnte. Dafür wurde dann allerdings im Art. 5 Abs 1 AmnB eine für die Jahre 1945 und 1946 wirksame neue Anschlussamnestie gewährt. Dieselbe haben wir hier noch kurz zu betrachten.

Die Gründe für ihren Erlass sind in erster Linie notwendig durchzuführende Reformen der kantonalen Steuergesetze[14]). Um nun aber einer solchen Steuerreform aus den soeben angeführten Gründen nicht hindernd im Wege zu stehen, bestimmt Art. 5 Abs. 1 AmnB:

> Ordnet ein Kanton im Zusammenhang mit einer Steuerreform im Jahre 1945 oder 1946 eine Steueramnestie an, so wird der Steuerpflichtige, der die Voraussetzung dieser Vergünstigung erfüllt, auch von den Steuern und Steuerstrafen befreit, die sich nach dem Wehrsteuerbeschluss vom 9. Dezember 1940 für die erste und zweite Veranlagungsperiode und nach dem Wehropferbeschluss vom 19. Juli 1940 aus der nachträglichen Angabe früher erworbenen Einkommens oder Vermögens ergeben. Steuerbeträge, die nach dem Wehrsteuerbeschluss vom 9. Dezember 1940 für die dritte Veranlagungsperiode und nach dem Wehropferbeschluss vom 20. November 1942 zu entrichten gewesen wären, aber unbezahlt blieben, sind im einfachen Betrage nachzuentrichten.

---

[13]) Vgl. das Quellenverzeichnis der eidg. Steueramnestieerlasse.

[14]) Vgl. unsere Darlegungen in § 5 Ziff. 2.

Für die zwischenstaatlichen Wirkungen einer solchen auf Grund von Art. 5 Abs. 1 AmnB erlassenen kantonalen Steueramnestie scheinen uns folgende Feststellungen von Bedeutung.

aa) Ein Amnestieberechigter einer kantonalen Amnestie wird durch dieselbe in Bezug auf die Bundessteuern nicht besser gestellt, als jener, der bereits zu Beginn des Jahres 1945 die neue eidgenössische Steueramnestie erwarb. Der Betreffende hat nämlich für seine hinterzogenen Bundssteuern bloss für die Steuerjahre bis Ende 1944 keine Nachsteuern zu entrichten. Für die im Steuerjahr 1945 und später hinterzogenen Bundessteuern hingegen, hat er den dem Bunde gegenüber durch die Steuerverkürzung zugefügten Schaden durch die einfache Nachzahlung der hinterzogenen Steuern wieder gutzumachen. Eine Vollamnestie für die Bundessteuern liegt also nicht mehr vor.

bb) Ein solcher Amnestieberechtigter ist im Gegenteil gegenüber den Amnestieberechtigten der Bundesamnestie schlechter gestellt. Es wird nämlich im angeführten Amnestieartikel genau umschrieben, für welche Bundessteuern die Amnestiewirkung verlangt werden kann. Es sind dies einzig die beiden Bundessteuern, die auf Grund des Wehropfer- und Wehrsteuerbeschlusses erhoben werden. Es fallen also auf keinen Fall alle jene Bundessteuern unter die Anschlussamnestiewirkung, die wir zum sachlichen Umfang der Amnestiewirkung gezählt haben[15]). Der klaren und präzisierten textlichen Fassung wegen ist es deshalb u. E. nicht angängig, hier eine Gesetzeslücke anzunehmen, wenn die Steuerstrafen für hinterzogene Kriegsgewinne als nicht mehr unter die Amnestie fallend unerwähnt geblieben sind, im Gegensatz zu Art. 3 Abs. 2 AmnB, wo sie ausdrücklich von der Amnestiewirkung erfasst werden[16]). Dieselben scheinen uns im Gegenteil bewusst von der Anschlussamnestie ausgenommen worden zu sein. Dagegen soll die eidgenössische Steuerverwaltung, Sektion für Kriegsgewinnsteuer, freiwillig bereit sein, auf Steuerstrafen für hinter-

[15]) Vgl. § 14 Ziff. 2 lit. b.

[16]) Eine Gesetzeslücke nimmt **Henggeler,** Steuerreform, SchwAG 17 125 Ziff. 2 an.

zogene Kriegsgewinne zu verzichten, wenn die Voraussetzungen zu einer solchen kantonalen Steueramnestie erfüllt sind und gleichzeitig aus eigenem Antrieb eine vollständige und genaue Kriegsgewinnsteuerdeklaration eingereicht wird[17]).

cc) Eine Schlechterstellung eines kantonalen Amnestieberechtigten, gegenüber einem solchen, der die Bundessteueramnestie von 1945 benützt hat, ergibt sich auch daraus, dass sich auf Grund von Art. 5 Abs. 1 AmnB nur der Bund für gewisse Steuern der kantonalen Amnestie anschliesst. Die übrigen Kantone und ausserkantonalen Gemeinden aber müssen dem betreffenden nachträglich noch reuig gewordenen Steuersünder keine Amnestiewirkung zukommen lassen. Diese Verhältnisse wollen wir im folgenden noch kurz beleuchten.

c) Wir haben früher festgestellt, dass die Wirkung einer kantonalen Steueramnestie auf die in Frage stehenden kantonalen Steuern begrenzt sei und dass deshalb der Erfolg einer kantonalen Steueramnestie in Frage gestellt werden könne, da es dem Bunde heute möglich sei, die in einer kantonalen Amnestieerklärung gemachten Angaben als Unterlagen für die Geltendmachung von bundesrechtlichen Hinterziehungsstrafen heranzuziehen. Tut der Bund dies nicht, sondern schliesst er sich der kantonalen Steueramnestie an, so sind gleichwohl noch nicht alle Schwierigkeiten für den Erfolg einer kantonalen Steueramnestie behoben. Es besteht nämlich noch immer die Möglichkeit, dass ein solcher kantonaler Amnestieberechtigter von 24 Kantonen und noch mehr Gemeinden zur Bezahlung von Straf- und Nachsteuern angehalten wird.

Diese Möglichkeit trifft dann zu, wenn ein Steuerpflichtiger nicht bloss im amnestierenden Kanton Steuerwerte besitzt, sondern auch in anderen Kantonen zu Einkommens- oder Vermögenssteuern, bezw. zu Ertrags- oder Kapitalsteuern herangezogen wird. Auf alle diese anderen Kantone wirkt sich nämlich infolge deren eigener Steuerhoheit, die Steueramnestie des amnestierenden Kantons nicht aus. Der im Amnestiekanton beschränkt Steuerpflichtige muss darum gewärtigen, durch die übri-

[17]) Vgl. **Perret**, Komm. 190 N 3.

gen Kantone mit der Zahlung von Hinterziehungsstrafen belegt zu werden. Sicher besteht diese Gefahr, seitdem die kantonalen Steuerbehörden durch eidgenössische Regelung in eidgenössischen Steuersachen zu gegenseitigen Steuerinformationen verpflichtet sind. Zufolge der bestehenden Behördenorganisation können diese Informationen, wie wir dies vorhin darlegten, auch für die kantonalen und kommunalen Steuern verwertet werden. Streitig war diese Frage früher bei jenen Kantonen, die eine gegenseitige Informationspflicht in Bezug auf die Steuerverhältnisse ihrer Steuerpflichtigen nicht kannten. Wurde bei solchen Kantonen eine gegenseitige Information der Steuerbehörden untereinander als Verletzung der Schweigepflicht angesehen[18]), so konnten allerdings auf Grund der kantonalen Amnestieerklärung durch die andern Kantone keine neuen Steuerunterlagen beschafft werden. Der im amnestierenden Kanton beschränkt Steuerpflichtige brauchte darum auch nicht zu befürchten, nun auf Grund seiner Angaben in der Amnestieerklärung in andern Kantonen und ausserkantonalen Gemeinden Straf- und Nachsteuern bezahlen zu müssen. Heute aber können auf Grund der bestehenden Auskunftspflichten der Steuerbehörden untereinander die nötigen steuerrechtlichen Unterlagen der in den einzelnen Kantonen steuerberechigten

---

[18]) Eine Verletzung der Schweigepflicht wird auch angenommen von **Blumenstein,** Steuerrecht 2 426 lit. a und von **Oswald,** Steuerveranlagung 83. Abgelehnt wird eine solche durch **Bösch,** Informationswesen, Zentralbl. 33 65 ff. Bösch vertritt dort im Namen einer Kommission staatlicher Steuerbeamter den Abschluss eines Konkordates unter den Kantonen betr. interkantonale Informationspflicht in Steuersachen. Er stellt ein solches Konkordat als nicht im Widerspruch stehend mit den kantonalen Schweigegeboten der Steuerbehörden dar und begründet diese seine Ansicht a. a. O. 69. Er erklärt, dass durch die Meldung ausserkantonaler Steuerwerte den Steuerbehörden des Wohnsitzkantons ja nur das bekannt werde, was der Pflichtige ihnen mitzuteilen ohnehin schon verpflichtet wäre.

Ein solches Konkordat kam in der Folge aber nie zustande, u. E. wohl deshalb nicht, weil in der folgenden Bundessteuergesetzgebung der Krisenabgabebeschlüsse und in der Folge auch im Wehropfer- und Wehrsteuerbeschluss eine Auskunftspflicht der Steuerbehörden von Bundes wegen eingeführt wurde und deshalb eine solche unter den Kantonen überflüssig machte.

Personen beschafft werden. Der Amnestieberechigte eines Kantons muss deshalb damit rechnen, dass seine in der Amnestieerklärung gemachten Angaben von den andern Kantonen, in denen er ebenfalls noch der Steuerpflicht untersteht und wo er bisher auch Steuern hinterzogen hat, für die Einleitung von Hinterziehungsverfahren verwertet werden.

Das ist auch der zweite Grund, weshalb ein Steuerdefraudant, der die Bundessteueramnestie von 1944 nicht vergriffen hatte, sich aber noch vor 1947 eine kantonale Steueramnestie zunutze macht, trotz der Anschlussamnestie des Bundes schlechter gestellt ist, als jener Amnestieberechtigte, der zu Beginn des Jahres 1945 von der Bundessteueramnestie Gebrauch gemacht hat. Denn eine Gewähr dafür, dass er auf Grund der Angaben in seiner kantonalen Amnestieerklärung nicht für hinterzogene kantonale oder kommunale Steuern anderer Kantone und Gemeinden belangt werde, ist nicht gegeben. Eine kantonale Steueramnestie nämlich ist nicht imstande, gegenüber den Steuergesetzen anderer Kantone eine Amnestiewirkung hervorzubringen.

7. KAPITEL.

§ 16. Rechtsschutzmittel bei der Steueramnestie.

Die Rechtsschutzaufgabe in der Verwaltung hat nicht erst dann erfüllt zu werden, wenn der von einem beschwerenden Verwaltungsakt Betroffene mit Hilfe der nötigen ihm zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmittel reagiert. Sie hat vielmehr schon früher erfüllt zu werden. Es haben die Verwaltungsbehörden schon bei ihrer Verwaltungstätigkeit darauf zu achten, gesetzmässig und nach bestem Wissen und Gewissen zu handeln[1]). Da jedoch in der Verwaltung der Gedanke der Zweckmässigkeit im allgemeinen und bei den Steuerbehörden derjenige der Fiskalität im besonderen vorherrscht, so besteht die Gefahr, dass, trotz dem meist anzuerkennenden guten Willen der Steuerorgane, dieselben ihrer Rechtsschutzaufgabe in Steuersachen nicht immer gerecht werden. Für diesen Fall hat der Gesetzgeber die nötigen Rechtschutzmittel vorgesehen, um gegen Rechtsverletzungen vorzugehen.

Auch bei der Steueramnestie stehen dem Amnestieberechtigten regelmässig Rechtsschutzmittel zur Verfügung, mit deren Hilfe er sein Recht auf die ihm zukommende Amnestiewirkung vor einer unabhängigen Steuerjustizbehörde geltend machen kann[2]). Wir betrachten zuerst die Rechtsschutzmittel bei der kantonalen und dann bei der eidgnössischen Steueramnestie. Bei den letztern führen wir auch kurz einige Voraussetzungen und Verfahrensfragen an, soweit die bundesgerichtliche Praxis bisher diesbezügliche Entscheide gefällt hat.

---

[1]) Vgl. **Oswald**, Rechtsschutz 46.

[2]) In einigen Kantonen liegt die Steuerjustiz jedoch noch immer bei Verwaltungsbehörden.

1. Die Rechtsschutzmittel bei kantonaler Steueramnestie.

Die kantonalen Steueramnestieerlasse wurden nur sehr selten formell selbständig erlassen. Meist sind sie in den Steuergesetzen enthalten. Wir finden deshalb in diesen Amnestieerlassen auch keine Angaben über Rechtschutzmittel, welche ausdrücklich für Streitigkeiten, die sich aus einem solchen Erlass ergeben könnten, vorgesehen sind. Lediglich in den Verordnungen zu den st. gallischen Amnestieerlassen von 1939 und 1944[3]) findet sich der Hinweis, dass Streitigkeiten, die sich aus der Anwendung des Amnestieerlasses ergeben, jeweils nach dem gleichen Verfahren erledigt werden, wie die materielle Streitsache.

Sind für Streitigkeiten, die sich aus den kantonalen Amnestierlassen ergeben, nicht ausdrücklich Rechtsschutzmittel vorgesehen, so können die allgemeinen Rechtsschutzmittel, die für Steuersachen zur Anwendung gelangen, ergriffen werden, um eine Amnestiestreitigkeit urteilsmässig abzuklären. Es stellt sich nun die Frage, welche Rechtsschutzmittel in Frage kommen können. In concreto müssen die geltenden kantonalen Steuergesetze zu Rate gezogen werden. Hier können wir bloss auf die bestehenden Möglichkeiten hinweisen.

Die rechtlichen Streitigkeiten, die sich aus den Amnestieerlassen ergeben, drehen sich darum, ob die Voraussetzungen der Steueramnestie erfüllt sind oder nicht und darum, in welchem Umfang, persönlich, sachlich und zeitlich betrachtet, die Amnestiewirkung eintritt.

Die häufigste und wichtigste Streitfrage ist die nach der Erfüllung der Voraussetzung des richtigen Inhalts der Amnestieerklärung. Mit dem Abschluss des Ueberprüfungsverfahrens durch die amtliche Taxation ist diese Frage noch nicht entschieden. Es könnte jedoch die Meinung aufkommen, dass dies der Fall sei, wenn die amtliche Taxation, vielleicht trotz des erho-

---

[3]) Art. 10 der VO zum Amnestieerlass von 1939 und Art. 11 der VO zum Amnestieerlass von 1944.

benen Einspracheverfahrens, von den Angaben in der Amnestieerklärung abweicht. Diese Meinung wäre unrichtig. Mit der Veranlagungsverfügung wird nämlich bloss eine verwaltungsmässige Feststellung über die zu versteuernden Einkommens- und Vermögenswerte getroffen. Eine rechtskräftige Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen des richtigen Inhalts der Amnestieerklärung erfüllt sind oder nicht, ist nicht ausgesprochen, auch wenn gegen eine solche Taxation kein Rechtsmittel ergriffen würde[4]). Würde sich der Amnestieberechtigte jedoch mit einer Höhertaxation ohne weiteres abfinden, so müsste bei den Steuerbehörden zweifellos die Vermutung entstehen, dass es der Amnestieberechtigte mit der Erfüllung der Amnestieerklärung nicht so genau genommen hat. Diese Vermutung wäre nur dort nicht zutreffend, wo die Höhertaxation auf Meinungsverschiedenheit zwischen dem Amnestieberechtigten und der Steuerbehörde über die wertmässige Bemessung von Einkommens- und Vermögensbestandteilen zurückzuführen wäre. Um einer nachteiligen Vermutung entgegenzutreten und einem eventuell nachfolgenden Hinterziehungsverfahren vorzubeugen, wird es von Vorteil sein, den Rechtsmittelweg zu beschreiten, um seine Rechte abzuklären.

a) In der *Steuerverwaltungsrechtspflege* stehen dem Amnestieberechtigten vor allem die beiden Rechtsschutzmittel der Steuerbeschwerde und der Steuerklage zur Verfügung.

Veranlassung zur Ergreifung der Steuerbeschwerde, die auch *Steuerrekurs* geheissen wird, bildet der erwähnte Fall der Höhertaxation in Abweichung der vollständigen Angaben in der Amnestieerklärung. Der Zweck der Steuerbeschwerde besteht darin, den erlassenen Verwaltungsakt der Veranlagungsbehörde durch eine höhere Instanz urteilsmässig überprüfen zu lassen. Der Betroffene hat von dem ihm gesetzlich eingeräumten Beschwerderecht unter Einhaltung der formellen Voraussetzungen Gebrauch zu machen. Materielle Voraussetzung

---

[4]) Ein Einspracheverfahren aber stellt noch kein Rechtsmittel dar. Es gehört nämlich noch zum Veranlagungsverfahren.

für einen günstigen Entscheid der Beschwerdeinstanz ist die Geltendmachung einer Unangemessenheit oder einer Rechtsverletzung durch die Veranlagungsbehörde. Eine Rechtsverletzung liegt auch vor, wenn eine Veranlagungsverfügung auf Grund falscher, steuerrechtlich erheblicher Tatsachen getroffen worden ist, «denn auch der Tatsachenirrtum verletzt das Recht»[5]).

Damit der Betroffene nicht bloss eine Taxation auf der Grundlage seiner Angaben in der Amnestieerklärung erlange, sondern sich auch einem späteren Ueberprüfungsverfahren betr. die Vollständigkeit der Angaben in der Amnestieerklärung erfolgreich widersetzen kann, hat er einen entsprechenden Beschwerdeantrag zu stellen. In demselben hat er zu verlangen, es sei festzustellen, dass die in der Amnestieerklärung gemachten Angaben vollständig seien und dass demnach die Taxation in Abänderung der ergangenen Verfügung auf der Grundlage der Angaben in der Amnestieerklärung festzusetzen sei. Wird diesem Begehren infolge seiner Begründetheit stattgegeben und erwächst der Entscheid in Rechtskraft, so kann einem späteren Ueberprüfungsverfahren betreffend die Vollständigkeit der Angaben in der Amnestieerklärung, das regelmässig in der Form eines Hinterziehungsverfahren angehoben wird, die materielle Rechtskraft des erstrittenen Beschwerdeentscheides entgegengehalten werden. Wird jedoch dem beantragten Rechtsbegehren nicht stattgegeben, so besteht nach einzelnen Steuergesetzen die weitere Möglichkeit, den Beschwerdeentscheid bei bestimmt vorliegenden Beschwerdegründen an eine höhere Instanz weiterzuziehen[6]).

Trotz der materiellen Rechtskraft eines günstig erstrittenen Urteils besteht noch die Möglichkeit, eine neue Ueberprüfung der früheren Streitsache vorzunehmen. Es ist dies der Fall, wenn später übliche Revisionsgründe, wie sie in den kantonalen

---

[5]) So **Oswald**, Rechtsschutz 225.

[6]) So kann z. B. im Kt. Bern nach Art. 149 des Steuergesetzes gegen einen Rekursentscheid bei Vorliegen von Beschwerdegründen das Verwaltungsgericht angerufen werden.

Prozessrechten enthalten sind, auftauchen sollten. Ob die Zulässigkeit eines solchen ausserordentlichen Rechtsmittels auch gegenüber einem rechtskräftigen Steuerjustizentscheid gegeben ist, muss jeweils nach den geltenden kantonalen Prozessgesetzen entschieden werden. Doch ist u. E. die Revision nicht bloss dann zulässig, wenn sie in den einschlägigen Gesetzen ausdrücklich für Steuerbeschwerdeentscheide vorgesehen ist[7]), sondern auch schon dann, wenn sie in der Zivilprozessordnung zur Anwendung kommt.

Diese Revisionserwägungen können auch bei allen übrigen Entscheiden in Betracht fallen.

Als Rechtsschutzmittel der Steuerverwaltungsrechtspflege ist neben der Steuerbeschwerde in einigen Kantonen auch die Verwaltungsklage, die wir im Zusammenhang mit steuerrechtlichen Streitigkeiten auch *Steuerklage* nennen können, vorgesehen. Im Gegensatz zur Steuerbeschwerde, die immer nur zwecks Ueberprüfung eines bereits ergangenen steuerrechtlichen Verwaltungsaktes ergriffen werden kann, handelt es sich bei der Steuerklage um ein Rechtsschutzmittel, welches vor der zuständigen Gerichtsbehörde einen *unmittelbaren* Rechtsstreit zur Folge hat. Ein den Amnestieberechtigten beschwerender Entscheid braucht vorher gar nicht ergangen zu sein. Diese Art der Steuerrechtspflege wird auch ursprüngliche oder Steuerrechtspflege a priori genannt.

Wo die Steuergesetze die Steuerklage für Streitigkeiten über öffentliche Leistungen an den Staat oder an die Gemeinden kennen, kann direkt bei der zuständigen Verwaltungsjustizbehörde die Steuerklage erhoben werden[8]). Natürlich wird der

---

[7]) Dieses ausserordentliche Rechtsmittel der Revision, auch neues Recht geheissen, wird beispielsweise im bern. Gesetz betr. die Verwaltungsrechtspflege vom 31. Oktober 1909, Art. 35 Abs. 2, ausdrücklich gegen den Steuerrekursentscheid vorgesehen.

[8]) Für den Kt. Bern ist das Verwaltungsgericht als einzige kantonale Instanz für die Beurteilung von Verwaltungsklagen betreffend die Steueramnestie zuständig, und zwar auf Grund von Art. 11 Ziff. 6 des Gesetzes betr. die Verwaltungsrechtspflege. Vgl. auch die Entscheide in MBVN 38, 290 und 39 285.

Amnestieberechtigte die Steuerklage nicht grundlos erheben können. Er wird es aber dann tun, wenn sich die Steuerbehörde ihm gegenüber dahin geäussert hat, dass in seiner abgegebenen Amnestieerklärung die Voraussetzungen der Amnestiewirkung nicht gegeben seien. Diese Aeusserung der zuständigen Behörde braucht keineswegs ausdrücklich zu geschehen. Sie kann auch dadurch vor sich gehen, dass ein Straf- oder Nachsteuerverfahren gegen den Amnestieberechigten eingeleitet wird. In diesem Falle wird der Amnestieberechtigte der zuständigen Gerichtsbhörde durch das Rechtsschutzmittel der Steuerklage beantragen, dass die Voraussetzungen der Steueramnestie als erfüllt festzustellen seien und dass ihm gegenüber deshalb die Amnestiewirkungen im vollen Umfange zukommen müssen. Das Urteil bei der Steuerklage wird auf Grund eines vorangegangenen zweiseitigen Parteiverfahrens gefällt. Es untersteht trotz der Rechtskraft, wie die Steuerbeschwerde, dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision.

b) Ergreift nun aber der Amnestieberechigte gegen eine Höhertaxation in Abweichung der in der Amnestieerklärung gemachten Angaben die Steuerbeschwerde nicht und ist gegen ein angehobenes Hinterziehungsverfahren auch keine Steuerklage möglich, so muss der Amnestieberechigte sein Recht auf die ihm zukommende Amnestiewirkung in der *Steuerstrafrechtspflege* suchen. Wird nämlich gegenüber dem Amnestieberechtigten ein Strafverfahren eingeleitet, so kann er dagegen die Einwendung erheben, dass durch ein solches Verfahren die Amnestievorschriften verletzt werden. Wird trotzdem eine Steuerstrafe verfügt, so kann eine solche Verfügung, die durch eine Verwaltungsbehörde ausgesprochen wird oder ein solcher Entscheid, der von einer Verwaltungs- oder Strafjustizbehörde ausgeht, mit allen jenen Rechtsbehelfen angefochten werden, die das kantonale Recht für die gesetzwidrige Verhängung von Steuerstrafen vorsieht. Als solche Rechtsbehelfe sind zum Teil in den einschlägigen Gesetzen die Rechtsmittel der Verwaltungsrechtspflege vorgesehen, zum Teil aber kommen auch die Rechtsmittel zur Anwendung, die in den Strafprozessordnungen vorgesehen sind. Die letzteren können dann ergriffen werden,

wenn die Verhängung der Steuerstrafen durch die ordentlichen Strafgerichte vorgenommen wird[9]).

c) Neben die Steuerverwaltungsrechtspflege und die Steuerstrafrechtspflege tritt als dritte Rechtsschutzinstitution die *Steuerstaatsrechtpflege*. Es heisst dies, dass auch bei Streitigkeiten in kantonalen Amnestieerlassen, allerdings erst nach Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges[10]), das Bundesgericht als Staatsgerichtshof angerufen werden kann. Die formelle Grundlage der staatsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht bildet Art. 113 Abs. 1 Ziff 3 BV in Verbindung mit Art. 84, 86 u. 87 OG. Wenn der Amnestieberechtigte mit den kantonalen Rechtsmitteln vor den kantonalen Instanzen nicht zu seinem behaupteten Rechte kommt, so steht ihm als letzte Möglichkeit noch der Weg an die staatsrechtliche Kammer des Bundesgerichtes offen. Diese Möglichkeit ist jedoch beschränkt. Die materielle Grundlage für die Ergreifung der staatsrechtlichen Beschwerde bildet nämlich bloss eine Verletzung von durch Bund oder Kantone verfassungsmässig garantierten Rechten der Bürger oder eine Verletzung von Konkordaten oder Staatsverträgen. Da bezüglich der Steueramnestie weder Konkordate noch Staatsverträge existieren, so kann das Bundesgericht bloss wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Bürger oder anderer steuerpflichtiger privater Personen angerufen werden. Im Vordergrund des Interesses dürfte hier vor allem eine Verletzung der Rechtsgleichheit nach Art. 4 BV stehen. Es ist allerdings in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Begründetheit der Willkürbeschwerde und deshalb dem Erfolg derselben nach der Praxis des Bundesgerichtes nur in den wenigsten Fällen stattgegeben wird[11]). Von Wichtigkeit ist es auch, bei der Erhebung der staatsrechtlichen Beschwerde zu

---

[9]) Ueber das Verfahren bei der Steuerstrafrechtspflege vgl. **Blumenstein,** System 320 ff.

[10]) Ueber Ausnahmen von der relativen Subsidiarität der staatsrechtlichen Beschwerde vgl. Art. 86 Abs. 2 OG.

[11]) Vgl. diesbezüglich auch **Oswald,** Rechtsschutz 75 ff.

wissen, dass ihr bloss eine kassatorische Funktion zukommt und dass deshalb der Beschwerdeantrag nur auf Aufhebung des angefochtenen Entscheides gerichtet sein kann.

2. Die Rechtsschutzmittel bei eidgenössischer Steueramnestie.

a) Eine Rechtsschutzbestimmung bei einer eidgenössischen Steueramnestie finden wir zum ersten Male im Amnestiebeschluss. Doch ist Art. 4 AmnB selbst nur ein Niederschlag dessen, was die bundesgerichtliche Praxis bei den früheren Amnestieerlassen in amnestierechtlichen Streitigkeiten entschieden hat. Zudem ist die im Amnestiebeschluss enthaltene Rechtsschutzbestimmung keineswegs vollständig, da dem Amnestieberechtigten noch weitere Rechtsschutzmittel zur Verfügung stehen als die im Art. 4 AmnB vorgesehene Verwaltungsklage. Dieser Artikel bestimmt:

> Anstände, die sich bei der Anwendung dieses Beschlusses im Bereiche der kantonalen Steuern ergeben, beurteilt das Bundesgericht als einzige Instanz im verwaltungsrechtlichen Verfahren (Art. 111, lit. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege[12]).

Wir ersehen aus dieser Bestimmung, dass bloss e i n Rechtsschutzmittel aufgezeigt ist für die Entscheidung von eidgenössischen Amnestiestreitigkeiten, und zwar jenes, welches ergriffen werden muss für die Entscheidung von Amnestiestreitigkeiten im Bereiche der kantonalen Steuern. Es ist an dieser Stelle jedoch auch auf die Rechtsschutzmittel hinzuweisen, die dem Amnestieberechtigten bei Amnestiestreitigkeiten im Bereiche der Bundessteuern zur Verfügung stehen.

---

[12]) Die Verwaltungsklage stützte sich bei den ersten Amnestieerlassen auf Art. 18 lit. a VDG. Dieser Artikel wurde materiell unverändert in das neue Organisationsgesetz übernommen.

Im Gegensatz zu den Rechtsschutzmitteln bei den kantonalen Steueramnestien ist festzustellen, dass die Staatsrechtspflege als Rechtsschutzinstitution bei Streitigkeiten in eidgenössischen Amnestieerlassen dahinfällt. Dies erklärt sich aus der Tatsache, dass die staatsrechtliche Beschwerde auf Grund von Art. 86 OG[13]) nur gegen kantonale Erlasse und Verfügungen erhoben werden kann und nicht auch gegenüber solchen eidgenössischer Behörden. Gegen kantonale Entscheide aber, die in Anwendung vom Bundesverwaltungsrecht ergehen, kann der staatsrechtliche Rekurs infolge seiner absoluten Subsidiarität nicht ergriffen werden, d. h. wenn es möglich ist, seinen Beschwerdegrund mit anderen Rechtsbehelfen des Bundesverwaltungsrechtes zur Geltung zu bringen[14]). Solche Rechtsbehelfe aber sind bei bundesrechtlichen Amnestiestreitigkeiten vorhanden. Es ist dies einerseits die Verwaltungsklage. Sie kann auf Grund von Art. 111 lit. a OG bei Streitigkeiten erhoben werden, die sich bei der Anwendung eines eidgenössischen Amnestieerlasses auf kantonale Steuern ergeben. Ein eigentlicher Entscheid einer kantonalen Behörde braucht vorher nicht ergangen zu sein. Anderseits ist es die Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie wird nach Art. 97 OG[15]) gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide erhoben, wenn geltend gemacht wird, dass durch den getroffenen kantonalen Entscheid ein Bundesamnestieerlass im Bereiche der Bundessteuern verletzt worden ist.

Nicht ganz bedeutungslos ist hingegen die Steuerstrafrechtspflege bei einer eidgenössischen Steueramnestie. Wird nämlich trotz der eidgenössischen Amnestiebestimmung ein Amnestieberechtigter zur Verbüssung kantonaler Steuerstrafen angehalten, so braucht sich aus einem solchen Verhalten nicht durchwegs ein Anstand zu ergeben, wie er nach Art. 111 lit. a OG für die Erhebung der Verwaltungsklage notwendig wäre. Denn der angeführte Artikel verlangt, dass ein Anstand gegeben sein muss

---

[13]) Unter dem alten Organisationsgesetz war es Art. 178 Ziff. 1.

[14]) Vgl. darüber **Giacometti,** Verfassungsgerichtsbarkeit 145 ff.

[15]) Unter der Herrschaft des alten Organisationsgesetzes war es Art. 5 VDG.

über eine durch das Bundesrecht vorgesehene Befreiung oder Beschränkung kantonaler *Abgaben*. Da nun aber verhängte Strafsteuern und Steuerbussen nicht ohne weiteres als Abgaben im technischen Sinne anzusehen sind, so ist es zweifelhaft, ob die geforderte Voraussetzung für die Erhebung der Verwaltungsklage nach Art. 111 lit. a OG erfüllt ist. Das Bundesgericht hat nun allerdings durch extensive Interpretation entschieden, dass auch Strafsteuern und Steuerbussen zu den Abgaben im Sinne des Art. 111 lit. a OG zu zählen seien[16]). Es stünde also nichts mehr im Wege, in der Verhängung von kantonalen Strafsteuern und Steuerbussen einen Anstand zu erblicken, der die Erhebung der Verwaltungsklage rechtfertigt. Damit aber kämen die Rechtsmittel der Strafrechtspflege nicht zur Anwendung, da die Verwaltungsklage ihnen gegenüber das speziellere Rechtsmittel darstellt, das den andern vorginge und deshalb ergriffen werden müsste. Sobald aber als Steuerstrafen nicht bloss Strafsteuern und Steuerbussen in Frage stehen, sondern wenn auch Freiheitsstrafen verhängt werden, so kann u. E. ein diesbezüglicher Entscheid nicht mehr als ein Anstand betrachtet werden, der auf Grund von Art. 111 lit. a OG abgeklärt werden könnte. Denn eine Freiheitsstrafe wird auch bei extensiver Interpretation nicht mehr als eine Abgabe betrachtet werden können, wie sie als Voraussetzung für die Erhebung der Verwaltungsklage gefordert wird. In diesem Falle aber sind im Widerspruch zu einer bundesrechtlichen Amnestiewirkung wegen Steuerhinterziehung verhängte Freiheitsstrafen durch die Rechtsmittel anzufechten, die in der Strafrechtspflege als Rechtsbehelfe vorgesehen sind.

Wenn beispielsweise gegenüber einem Amnestieberechtigten, im Widerspruch zum Amnestiebeschluss, auf Grund von Art. 40 KGSt eine Freiheitsstrafe verhängt wird, so kann dies nach Art. 44 KGSt nur in einem Verfahren gemäss den Vorschriften von Art. 280 bis 320 betr. das Bundesgesetz über die Bundesstrafrechtspflege vom 15. Juni 1934 erfolgen. Als Rechts-

---

[16]) Vgl. **Blumenstein**, Amnestie Archiv 9 223/224.

mittel gegenüber einem diesbezüglichen Urteil aber kommt die dort vorgesehene Nichtigkeitsbeschwerde an den Kassationshof des Bundesgerichtes in Frage.

Die bedeutendste Rechtsschutzeinrichtung bei eidgenössischer Steueramnestie jedoch ist die Verwaltungsrechtspflege. Wir haben hier deshalb ihre beiden Rechtsmittel, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und die Verwaltungsklage, noch etwas näher zu betrachten.

b) Die *Verwaltungsgerichtsbeschwerde* nach Art. 97 OG setzt voraus, dass eine eidgenössische Amnestievorschrift in Entscheiden betreffend *bundesrechtlichen* Abgaben überhaupt nicht oder nur mangelhaft angewandt wurde. Unter den Begriff der bundesrechtlichen Abgaben dürfen u. E. bei extensiver Interpretation auch hier Steuerstrafen subsumiert werden, die in Strafsteuern und Steuerbussen auftreten, nicht aber jene, die in Freiheitsstrafen und sonstigen Massnahmen bestehen[17]). Die Ausdehnung des Abgabebegriffes nach Art. 97 OG dürfte sich in unserem Zusammenhang auch deshalb rechtfertigen, weil mit der Verhängung von Strafsteuern regelmässig auch Nachsteuern ausgefällt werden, die als eigentliche Abgaben mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde überprüft werden könnten. Für Strafsteuern und Steuerbussen aber, die im gleichen Verfahren und gestützt auf den gleichen Tatbestand verhängt werden, wäre dies ohne die erwähnte Erweiterung des Abgabebegriffes nicht der Fall. Dies aber hätte u. E. etwas Unbilliges an sich, zumal dann solche Strafentscheide, die doch noch bedeutend schärfer in die Rechtssphäre des einzelnen eingreifen als die Verhängung von blossen Nachsteuern, durch kein Rechtsmittel der Strafjusitz mehr überprüft werden könnten. Gegen solche Strafentscheide könnte dann höchstens der Staatsgerichtshof wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte angerufen werden. In diesem Falle

---

[17]) Art. 132 WStB bestimmt zudem ganz allgemein, dass gegen Entscheide der kantonalen Rekurskommission, die Nachsteuern, Strafsteuern und Steuerbussen verhängt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 97 OG gegeben sei. — Vgl. auch **Kaufmann,** Steueramnestie, Zentralbl. 46 7 Ziff. VI.

würde dann ausnahmsweise die staatsrechtliche Beschwerde auch gegenüber Verletzungen eidgenössischer Amnestieerlasse in Erscheinung treten.

Ohne Bedeutung für die Erhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist es, ob der anzufechtende Entscheid durch eine kantonale oder eidgenössische Justizbehörde ausgesprochen wurde, sofern der Bundesrat nicht etwa selbst die entscheidende Behörde war.

Zur Erhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nicht bloss der Amnestieberechtigte selbst, der in dem anzufechtenden Entscheid als Partei beteiligt ist, legitimiert, sondern auch Drittpersonen, sofern sie in ihren Rechten, wie Art. 103 OG festlegt, verletzt worden sind. Von der Amnestiewirkung werden ja, wie wir weiter oben darlegten[18]), auch Drittpersonen, nämlich Anstifter, Gehilfe und Begünstiger, betroffen. Wird nun dem Amnestieberechtigten die Amnestiewirkung verweigert oder unzulässig beschränkt, so können dadurch auch diese Drittpersonen in Mitleidenschaft gezogen werden, und zwar derart, dass sie nicht bloss in ihren allgemeinen, sondern in ihren rechtlich begründeten Interessen verletzt werden. Dies aber ist zur Erhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach bundesgerichtlicher Praxis Voraussetzung[19]). Auch Drittpersonen sind unter den angeführten Umständen deshalb legitimiert, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu erheben.

Nach Art. 105 OG *kann* das Bundesgericht prüfen, ob der durch eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochtene Entscheid auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht. Gerade die Hauptfrage bei der Steueramnestie ist aber eine solche des Sachverhaltes. Es ist die Frage nach dem richtigen Inhalt der Amnestieerklärung. Aus diesem Grunde ist anzunehmen, dass das Bundesgericht im Interesse einer Abklärung der Streitfrage, Tatfragen über die

[18]) § 14 Ziff. 1 b.

[19]) Vgl. BGE 62 I 167 und den Bundesgerichtsentscheid in Archiv 6 79.

Voraussetzung der Amnestie abzuklären versucht, auch ohne dazu rechtlich verpflichtet zu sein. Würde es dies nicht tun, so wäre für den Beschwerdeführer die Ergreifung des Rechtsmittels vielfach überhaupt bedeutungslos. Denn bei der Steueramnestie stehen gerade die Tatfragen rücksichtlich des Inhalts der Amnestieerklärung im Mittelpunkt des Interesses des Amnestieberechtigten[20]).

c) Das meist gebräuchlichste Rechtsmittel, das bisher gegenüber kantonalen Entscheiden bezüglich einer eidgenössischen Steueramnestie ergriffen wurde, ist die Verwaltungsklage. Aus diesem Grunde erklärt es sich auch, warum bloss dieses Rechtsmittel im neuen Amnestiebeschluss bei Streitigkeiten über die Anwendung desselben ausdrücklich vorgemerkt ist. Art. 4 AmnB, der die Verwaltungsklage als Rechtsmittel gegenüber kantonalen Entscheiden bei Anständen, die sich im Bereiche *kantonaler Steuern* ergeben, ausdrücklich vorsieht, ist ein Anwendungsfall von Art. 111 lit. a OG. Der Art. 4 AmnB führt also für die eidgenössische Steueramnestie kein besonderes Rechtsschutzmittel ein, sondern verweist lediglich auf die Möglichkeit, ein bereits in der Bundesgesetzgebung verankertes anzuwenden. Bei Anständen über die Befreiung oder Beschränkung von kantonalen Abgaben auf Grund früherer bundesrechtlicher Amnestieerlasse stützte sich die Verwaltungsklage auf Art. 18 lit. a VDG[21]). Es hat sich deshalb in Bezug auf die Verwaltungsklage bei Amnestiestreitigkeiten bereits eine ansehnliche bundesgerichtliche Praxis entwickelt[22]). Wir müssen uns im Rahmen dieser Arbeit auf die Anführung der wichtigsten Fragen bei der Erhebung der Verwaltungsklage beschränken.

Art. 111 lit. a OG lautet:

Das Bundesgericht beurteilt ferner als einzige Instanz:

---

[20]) Vgl. hierzu auch **Kirchhofer**, Verwaltungsrechtspflege, ZSR 49 43 ff.

[21]) Vgl. Archiv 8 203 und 205; ferner BGE 67 I 49 und 308.

[22]) Vgl. vor allem die bei **Perret**, Komm. 187 ff. zu Art. 4 AmnB angeführten Bundesgerichtsentscheide.

a) Anstände über eine durch das Bundesrecht vorgesehene Befreiung von kantonalen Abgaben oder Beschränkung kantonaler Abgaben.

Mit der Verwaltungsklage macht der Amnestieberechtigte sein Recht auf die Amnestiewirkung, die ihm gemäss bundesrechtlicher Amnestievorschrift nach seinem Dafürhalten zukommt, direkt beim Bundesgericht geltend. Dabei wird das Verfahren wie ein eigentliches Prozessverfahren als Parteiverfahren durchgeführt. Der Amnestieberechtigte kann also die Abklärung, ob und in welchem Umfang ihm die Amnestiewirkung zukommt, verlangen, bevor ein eigentlicher Entscheid einer kantonalen Behörde in dieser Frage ergangen ist. Für die Erhebung der Verwaltungsklage ist allerdings notwendig, dass eine kantonale Behörde zum eidgenössischen Steueramnestieerlass in irgend einer Weise schon Stellung genommen hat. Aus dieser Stellungsnahme muss der Amnestieberechtigte ersehen, dass die Behörde nicht gewillt ist, ihm gegenüber die bundesrechtliche Amnestiewirkung im Bereiche kantonaler Steuern eintreten zu lassen. Mit anderen Worten, es muss ein *Anstand* vorliegen[23]). Der Amnestieberechtigte kann auch, sofern ihm dies gut scheint, im kantonalen Rechtmittelverfahren vorerst eine Abklärung der Streitfrage suchen und erst dann, wenn dieselbe nicht zum gewünschten Ziele geführt hat, die Verwaltungsklage ist nämlich an keine Frist gebunden[24]). Auch nicht befürchten, etwa durch das inzwischen stattgefundene kantonale Rechtsmittelverfahren die Frist verpasst zu haben. Die Verwaltungklage ist nämlich an keine Frist gebunden[24]). Auch die Rechtskraft eines kantonalen Entscheides betr. Nach- und Strafsteuern, die in Missachtung der Amnestievorschrift verhängt wurden, steht der Erhebung der Verwaltungsklage nicht entgegen[25]).

---

[23]) Vgl. den Bundesgerichtsentscheid in Archiv 12 185.

[24]) Vgl. die Entscheide in Archiv 10 177 und 238.

[25]) Vgl. die Bundesgerichtsentscheide in Archiv 10 238 und 13 235.

Bei der Behandlung der verwaltungsrechtlichen Klage vor Bundesgericht kann sich die Streitfrage auf die Abklärung begrenzen, ob eine bestimmte Amnestievoraussetzung erfüllt sei oder nicht. Ist die Erfüllung der Amnestievoraussetzungen unbestritten, so kann das Bundesgericht auch bloss die Frage abklären, in welchem Umfang sich die Amnestiewirkung auf die kantonalen und kommunalen Steuern bezieht. Die Rechtskraft eines diesbezüglichen bundesgerichtlichen Urteils steht weder einem späteren kantonalen noch bundesgerichtlichen Hinterziehungsverfahren entgegen, wenn dasselbe zur Abklärung jener Amnestievoraussetzungen eingeleitet wird, die bei der Behandlung der verwaltungsrechtlichen Klage als erfüllt angenommen wurden[26]). Dies erklärt sich rechtlich daraus, dass die materielle Rechtskraftwirkung des bundesgerichtlichen Urteils auf die gleiche Streitfrage begrenzt ist. Eine solche aber liegt bei einem nachträglich angehobenen Hinterziehungsverfahren nicht vor, wenn dasselbe sich darauf stützt, dass die im bundesrechtlichen Urteil als erfüllt angenommenen Voraussetzungen nunmehr überprüft werden sollen. Es ist aber bei der Steueramnestie kein seltener Fall, dass gerade vorerst unbestrittene Voraussetzungen nachträglich streitig werden.

Sollen mit der Verwaltungsklage die Amnestievoraussetzungen abgeklärt werden, dann ist die Beweislastverteilung so geregelt, dass nicht der Amnestieberechtigte das Vorhandensein der Voraussetzungen zu beweisen hat, sondern dass umgekehrt die kantonale Behörde darzutun hat, dass die Amnestievoraussetzungen nicht gegeben sind[27]). Dem Amnestieberechtigten bleibt natürlich trotzdem das Recht zugestanden, sämtliche Beweismittel vorzubringen, die für die Erfüllung der Voraussetzungen zeugen. Das Bundesgericht prüft in diesem Falle gemäss Art. 115 Abs. 2 und Art. 95 Abs. 2 OG in freier Beweiswürdigung, ob die Voraussetzungen der eidgenössischen

---

[26]) Vgl. den Bundesgerichtsentscheid in Archiv 10 143 Ziff. 2.

[27]) Vgl. Blumenstein, Amnestie, Archiv 9 211/212.

Steueramnestie erfüllt sind oder nicht und ob dementsprechend ihre Wirkungen eintreten.

Die Legitimation zur Erhebung der Verwaltungsklage steht u. E. mangels einer sonstigen Bestimmung, im Gegensatz zu andern im Organisationsgesetz vorgesehenen Bestimmungen über die Legitimation der Rechtsmittel, nur dem Amnestieberechtigten oder auch dem Amnestieverpflichteten[28]), nicht aber auch Drittpersonen zu.

[28]) Vgl. BGE 71 I. 177.

AUSBLICK

Der neuesten Steueramnestie des Bundes war, im Gegensatz zu den vorangegangenen Bundesamnestien, ein guter Erfolg beschieden. Die Steuerehrlichkeit vieler Steuerpflichtiger hat sich gebessert. Es wäre nun verfehlt, infolge des Erreichten in der weiteren Bekämpfung der Defraudation nachzulassen. Wie wir aus den kantonalen Steuerreformen ersehen können, die seit dem Erlass des Amnestiebeschlusses zum Abschluss gebracht wurden, sind die Kantone nicht mehr gewillt, gegen die Defraudation mit dem Mittel der Steueramnestie vorzugehen, was wir nur begrüssen können. Die gewährte Steueramnestie des Bundes muss für lange Zeit, wenn nicht überhaupt, die letzte gewesen sein. Nur wenn dies der Fall ist, wird das Vertrauen in eine gerechte Steuerrechtsordnung eines Gemeinwesens bei den Steuerpflichtigen erhalten bleiben und ein Nachlassen in der Steuermoral der bisher ehrlichen Steuerzahler verhindert werden. Um aber der weiteren Defraudation einiger Unverbesserlicher wirksam entgegentreten zu können, wird es nötig sein, auf dem Gebiete der Tatsachenermittlung der Steuerfaktoren neue und verbesserte Wege einzuschlagen. Es wird dabei kaum zu umgehen sein, gewisse einheitliche Bestrebungen für ein eidgenössisches Steuersystem zu unterstützen. Doch muss eine Lösung gefunden werden, die die föderative staatsrechtliche Stellung der Kantone nicht einfachhin ignoriert. Es wird dies eine der grossen kommenden Aufgaben des Gesetzgebers sein. Bei gegenseitig gutem Willen der verschiedenen Interessengruppen kann sie erfüllt werden, um dadurch den grossen finanziellen Schwierigkeiten unseres Staates zu steuern und um schlussendlich der distributiven Gerechtigkeit zu dienen.